

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI MILANO – BICOCCA

SCUOLA DI DOTTORATO IN SCIENZE GIURIDICHE

CURRICULUM DI DIRITTO TRIBUTARIO

XXIII CICLO

**LA RIVALSA NELL'IMPOSTA SUL VALORE
AGGIUNTO**

Tutor:

Chiar.mo Prof. Massimo Basilavecchia

Chiar.ma Prof. Maria Cecilia Fregni

Tesi di dottorato di:

Chiara Di Cola

ANNO ACCADEMICO 2010/2011

LA RIVALSA NELL'IMPOSTA SUL VALORE

AGGIUNTO

INDICE

- **CAPITOLO I:** Contestualizzazione normativa - comunitaria e nazionale - dell'istituto della rivalsa nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto.
 - 1. Lo scenario comunitario e nazionalepag. 8
 - 2. Lo scenario nazionale ed i legami imprescindibili con la normativa comunitaria: il ruolo della Corte di Giustizia pag. 17
 - 3. La rivalsa nel sistema delle fonti Ivapag. 23

- **CAPITOLO II:** Le qualificazioni giuridico – funzionali dell'imposta sul valore aggiunto ed i riflessi sulla natura della rivalsa.
 - 1. Premessa pag. 32
 - 2. L'IVA come imposta sul consumo: la tesi di Antonio Berliri..... pag. 33
 - 3. L'IVA come imposta d'atto: la tesi di Furio Borsello..... pag. 43
 - 4. La teoria funzione di Franco Gallo pag. 50
 - 5. La qualificazione del rapporto di rivalsa..... pag. 57

- **CAPITOLO III:** La rivalsa nell'imposta sul valore aggiunto: nozione e modalità di esercizio.

1. Premessa pag. 66
2. La rivalsa nell'imposta sul valore aggiunto..... pag. 70
3. I presupposti che condizionano l'esercizio della rivalsa pag. 74
4. La natura dell'addebito di imposta a titolo di rivalsa pag. 80
5. I rapporti tra la rivalsa e la fattura..... pag. 85
6. Il ruolo della fattura nelle operazioni inesistenti pag. 89
7. Rivalsa ed esigibilità dell'imposta pag. 95

- **CAPITOLO IV:** L'erroneo addebito dell'Iva: modalità e strumenti di tutela delle posizioni creditorie.

1. Introduzione pag. 103

PARTE PRIMA Le variazioni dell'imponibile o
dell'imposta.

I. 1 Premessa	pag. 107
I. 2 Le variazioni in aumento	pag. 109
I. 3 Le variazioni in diminuzione	pag. 112

PARTE SECONDA Il rimborso da indebito Iva

II. 1 Premessa	pag. 124
II. 2 Il rimborso da eccedenza detraibile	pag. 127
II. 3 Il rimborso da indebito	pag. 131
II. 4 Gli effetti della rivalsa sulla individuazione della legittimazione attiva nelle controversie di rimborso da indebito	pag. 141
II. 5 La “non agevole” tutela della posizione creditoria del contribuente e dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario	pag. 152
II. 6 Considerazioni conclusive	pag. 170

- **CAPITOLO V:** La responsabilità solidale del cessionario per il mancato pagamento dell'imposta.

1. Premessa	pag. 184
2. Profili generali	pag. 189
3. La solidarietà passiva nelle operazioni effettuate al di sotto del valore normale. Presupposti ed effetti	pag. 194

4. La responsabilità solidale nelle cessioni immobiliari	pag. 205
5. La responsabilità solidale e gli effetti nell'ambito dei rapporti interni	pag. 214
6. La compatibilità della responsabilità solidale con la dinamica dell'imposta sul valore aggiunto.....	pag. 216

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	pag. 224
--	-----------------

BIBLIOGRAFIA	pag. 230
---------------------------	-----------------

CAPITOLO I

Contestualizzazione normativa - comunitaria e nazionale - dell'istituto della rivalsa nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

SOMMARIO: 1. Lo scenario comunitario e nazionale; 2. Lo scenario nazionale ed i legami imprescindibili con la normativa comunitaria: il ruolo della Corte di Giustizia; 3. La rivalsa nel sistema delle fonti Iva.

1. Lo scenario comunitario e nazionale.

L'affermazione secondo cui l'Iva ha rappresentato una vera e propria novità nel sistema fiscale italiano trova una prima ed indubbia conferma dal rilievo che la sua introduzione ha letteralmente sostituito l'imposta generale sulle entrate – definita IGE - dotata di una struttura completamente diversa.

Furio Bosello rifletteva come nell'IVA la novità fosse accompagnata da obiettive difficoltà di approccio che furono ricondotte alla presenza, in stretto collegamento, di situazioni di varia natura e complessità, più di quanto non accadesse in altri schemi impositivi¹.

L'IVA non vanta, al contrario del sistema delle imposte sul reddito, uno o più antecedenti storici diretti: vero è che l'imposta si presenta con caratteri del tutto peculiari, sia sotto l'aspetto giuridico sia sotto l'aspetto prettamente economico.

Novità che ad ogni buon conto non è ascrivibile alla adozione da parte del legislatore di nuovi ed innovativi strumenti giuridici, quanto piuttosto dalla combinazione di istituti che, già noti all'ordinamento nazionale, hanno dato vita ad un sistema dotato di grande originalità.

L'elemento qualificante da attribuirsi all'imposta sul valore aggiunto è quello di essere un'imposta squisitamente comunitaria, in quanto la sua introduzione è il frutto di una intensa attività di concertazione e di cooperazione a livello comunitario, finalizzata alla introduzione di un sistema unificato di tassazione sul consumo.

Il processo di armonizzazione tra le legislazioni degli Stati appartenenti all'Unione Europea ha raggiunto la massima espressione in merito alla legislazione relativa alle imposte sulla cifra d'affari, resasi improcrastinabile in ragione della

¹ F. BOSELLO, *l'imposta sul valore aggiunto – aspetti giuridici*, Bologna, 1979, pag. 13; BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in "Riv. Dir. Fin.", 1978, I, pag. 420 e ss.

persistenza di differenti sistemi di tassazione sugli scambi di beni e servizi².

Come osservato da Micheli, l'esperienza maturata in ambito Iva ha rappresentato *“il primo tangibile risultato degli sforzi condotti in seno alla CEE per l'armonizzazione fiscale tra i paesi membri, con la dichiarata finalità di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario, e tale da consentire di raggiungere in seguito l'obiettivo della soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione alla esportazione negli scambi tra gli Stati membri”*³.

L'imposta, infatti, è nata sotto lo spinta del processo di unificazione europea ed è stata introdotta negli ordinamenti dei singoli Stati membri della Comunità in recepimento di direttive comunitarie adottate per armonizzare i diversi sistemi di imposta che colpivano lo scambio di beni e servizi.

Disomogeneità normativa dei sistemi di tassazione che rappresentava un obiettivo ostacolo alla realizzazione di un mercato unico che presentasse i caratteri e le forme di un vero e proprio mercato interno, nel quale poter garantire una libera circolazione di beni e servizi in cui la concorrenza nelle fasi di scambio non dovesse incontrare ostacoli di carattere fiscale⁴.

² L'imposizione indiretta sui consumi appariva invero fortemente diversificata nelle singole esperienze europee. In riferimento all'esperienza italiana, l'IGE in quanto imposta cumulativa a cascata falsava indubbiamente le condizioni di concorrenza, rendendo poco appetibili sul mercato i beni di provenienza italiana.

³ G. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978, pag. 561.

⁴ L'art. 93 del Trattato CE – originariamente incardinato nell'art. 99 - si occupa essenzialmente del profilo relativo alla armonizzazione fiscale prevedendo che *“Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione*

In forza di tali principi, la scelta operata dall'allora Comunità Economica Europea si orientò nella predisposizione di un sistema di tassazione che fosse finalizzato a colpire il consumo finale dei beni e dei servizi nell'ambito del territorio della Comunità mediante una struttura applicativa che rendesse neutrali gli scambi intermedi – e quindi a prescindere dal numero di transazioni antecedenti l'immissione al consumo finale –, mediante adozione di un sistema di tassazione fondato sul principio di destinazione – e quindi sulla tassazione dei beni e servizi nel Paese in cui gli stessi sono destinati al consumo.

La neutralità negli scambi precedenti l'immissione finale al consumo, quale elemento cardine del sistema comune di imposta, è stata realizzata prevedendo che i beni ed i servizi, acquistati o importati per essere forniti nel medesimo stato o per essere impiegati nella fornitura di beni e servizi, fossero detassati attraverso la detrazione dell'imposta assolta a monte, la cui garanzia nel sistema è affidata all'esercizio dell'istituto della rivalsa.

Come evidenziato, proprio nel contesto comunitario si sono segnalati gli importanti stimoli alla istituzione di un sistema di

ed il funzionamento del mercato interno entro il termine previsto dall'articolo 14.” Sulla valenza del processo di armonizzazione e sulle sue peculiari e circoscritte applicazioni, si rinvia a G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, pag. 140. Nel ribadire come le competenze dell'Unione europea in materia tributaria non siano generali, bensì limitate espressamente alla sola armonizzazione fiscale delle imposte indirette, l'Autore riflette sulla condizione di reciproca integrazione dei due sistemi in materia tributaria: *“per un verso, l'armonizzazione fiscale comunitaria presuppone i sistemi fiscali nazionali, il loro principi e le loro finalità. Per altro verso, nella definizione dei propri sistemi tributari, gli stati membri non possono prescindere dai tributi e dagli istituti armonizzati a livello comunitario.* Sul tema in un'ottica anche di ricognizione e di verifica dello stato del processo di armonizzazione, si segnala M. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea*, in Riv. Dir. Trib., 2009, n. 4, pag. 361 e ss.

tassazione uniforme all'interno del territorio della Comunità; premesso l'obiettivo essenziale di cui al Trattato quale la creazione, nel quadro di una unione economica, di un mercato comune, che garantisse una sana concorrenza e presentasse caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno, l'elaborazione normativa si è dovuta confrontare con la consapevolezza della difformità delle legislazioni fiscali dei singoli Stati membri.

Nell'ottica del perseguimento di tale finalità, l'art. 1 della Prima Direttiva ha sancito che *“gli Stati membri sostituiscono il loro sistema attuale di imposte sulla cifra d'affari con il sistema comune di imposta sul valore aggiunto definito dall'articolo 2”*.

La prima Direttiva CEE dell'11 aprile 1967, n. 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari, sintetizza la finalità preposta alla nuova normativa nel tentativo di eliminare i fattori che potessero falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario, e tale da consentire di raggiungere in seguito l'obiettivo della soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione alla esportazione negli scambi tra gli Stati membri.

Enucleati i principi a fondamento della nuova forma di imposizione e le ragioni della sua introduzione, l'essenza strutturale dell'imposta è desumibile dall'art. 2 della Prima Direttiva, che in termini sintetici e descrittivi ne definisce i lineamenti cardine: *“il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi , qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione .*

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi

del prezzo. Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso...”

Se dunque la Prima Direttiva ha carattere eminentemente politico-programmatico laddove evidenzia le ragioni di politica comunitaria che suggerirono l'adozione dell'imposta sul valore aggiunto, quale strumento per la realizzazione degli obiettivi comunitari, per favorire una tassazione equilibrata e non discriminatoria del mercato, la Seconda Direttiva n. 67/228/CEE, promulgata in pari data, ha un contenuto più tecnico e definisce la struttura e la modalità d'applicazione del sistema comune e, primo fra tutte, le operazioni che sono assoggettate ad Iva⁵.

L'armonizzazione venne, comunque, espressamente programmata per tappe e nella prima di esse fu ritenuto opportuno limitare l'obbligo degli Stati membri alla sola adozione del sistema comune dell'Iva, senza la contemporanea armonizzazione delle aliquote⁶ e delle esenzioni e lasciando, altresì, agli Stati membri - con riserva di una consultazione preventiva- la facoltà di applicare il sistema comune solo fino allo stadio del commercio all'ingrosso incluso e di applicare, se del caso, allo stadio del commercio al minuto, ovvero allo stadio antecedente a quest'ultimo, un'imposta complementare autonoma.

Fondamentale nel processo di armonizzazione è stata l'adozione della Direttiva n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977, meglio nota come la Sesta Direttiva, che ha integrato e modificato parzialmente la Prima Direttiva ed abrogato in parte la Seconda Direttiva⁷.

⁵ CARMINI, *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, CEDAM, 2002, pag. 80 ss.

⁶ Il “ravvicinamento” delle aliquote Iva è stato previsto con la Direttiva n° 92/77/Cee in G.U.C.E. 31/10/92 n° 316.

⁷ L'emanazione della Direttiva 77/388/CEE è stata preceduta dall'adozione di atti “intermedi” con i quali il Consiglio ha regolamentato con proroghe autorizzate l'adeguamento delle legislazioni nazionali al corpo normativo delle direttive IVA. In merito, si segnalano la Direttiva n. 69/463/CEE del 9.12.1969 - che, preso atto della dichiarata impossibilità dell'Italia e del Regno del Belgio di osservare la data limite del 1° gennaio 1970 per

Qualificata come direttiva – quadro, le è stato attribuito il merito di aver attuato, relativamente a determinati settori, un ravvicinamento diretto delle legislazioni nazionali, ad eccezione del profilo relativo al completamento della disciplina sulla base imponibile uniforme, rimandato espressamente a successive decisioni comunitarie⁸.

Nella consapevolezza della persistenza di obiettive difficoltà che di fatto ostacolavano il ravvicinamento delle legislazioni nazionali in materia, la sua adozione, cronologicamente realizzata dopo che tutti gli Stati membri avevano provveduto al recepimento del sistema Iva in conformità alle direttive del 1967, è stata finalizzata alla precisazione di talune nozioni fondamentali dell'imposta, prime fra tutte, quella di operazione imponibile, di soggetto passivo e di individuazione del momento impositivo, con precisazione circa la nozione di “fatto generatore ed esigibilità”, nonché per armonizzare la base imponibile, il calcolo del prorata di deduzione ed i regimi speciali⁹.

l'introduzione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, come previsto dall'art. 1, comma 2, della Prima Direttiva CEE, ha assegnato una proroga di due anni – e le direttive 71/401/CEE e 72/250/CEE mediante le quali sono state conferite successive proroghe allo Stato Italiano. L'Italia è stata così l'ultimo dei Paesi firmatari del Trattato di Roma ad applicare la nuova imposta, ormai in vigore in Francia dal 1° gennaio 1969, nel Lussemburgo dal 1° gennaio 1970 ed in Belgio dal 1° gennaio 1971.

⁸ M. BURGIO, *Rassegna comunitaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1977, I, pag. 1359.

⁹ A titolo meramente esemplificativo, si consideri la nozione di operazione imponibile che, sostanzialmente, è rimasta immutata all'esito della modifica effettuata: l'art. 2 della Sesta direttiva, infatti, nel definire il campo di applicazione dell'Iva, conferma che sono soggette all'imposta le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo in quanto tale e le importazioni di beni. Definizione, questa, analoga a quella contemplata nell'art. 1 del d.p.r. n. 633/1972, salvo l'apparente differenza avuto riguardo al mancato espresso richiamo all'onerosità nella norma nazionale. Tuttavia, la contraddittorietà è esclusivamente apparente, posto che le definizioni di “cessione di beni” e di “prestazione di servizi” contenute nei successivi artt. 2 e 3 del dpr n. 633/1972, rinviano

Proprio in riferimento a tale ultimo profilo, è stata riconosciuta agli Stati membri la possibilità di introdurre regimi particolari, opzioni, facoltà e numerose deroghe temporanee per definire con margini di discrezionalità interna il proprio regime nazionale, a condizione che venissero scongiurate fattispecie di doppia o mancata imposizione.

Il *corpus* normativo della Sesta Direttiva è stato interessato negli anni successivi da ripetuti ed importanti fenomeni di integrazione e modificazione¹⁰, che di fatto hanno comportato un complesso di norme mal coordinato e di difficile lettura e comprensione.

Nell'ottica di garantire la coerenza, la chiarezza e la razionalità al sistema comune d'imposta ormai compromesse dalle ripetute integrazioni e modifiche apportate dal legislatore comunitario all'originario testo della Sesta Direttiva, è stata adottata dal Consiglio la Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 mediante la quale si è proceduto alla rifusione

espressamente ad atti “a titolo oneroso” che importano il trasferimento di beni di ogni genere ed alle prestazioni “verso corrispettivo”.

¹⁰ Tra gli interventi normativi adottati dalla Comunità Europea nell'ottica di garantire il completamento e la realizzazione dei principi fissati dalla Sesta Direttiva si segnalano: la Direttiva n. 79/1072/CEE del 6.12.1979 che ha definito le modalità in forza delle quali gli Stati membri avrebbero dovuto procedere al rimborso dell'Iva ai soggetti passivi residenti in altri Paesi comunitari, che abbiano effettuato operazioni imponibili all'interno del loro territorio; la Direttiva n. 84/386/CEE del 31.07.1984 che ha modificato la Sesta direttiva in materia di applicazione dell'Iva alla locazione di beni mobili materiali, diversi dai mezzi di trasporto; la Direttiva n. 86/560/CEE del 17.11.1986 che ha reso applicabile il procedimento di rimborso dell'Iva anche a favore di soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità; la Direttiva n. 85/362/CEE del 16.07.1985 che ha riconosciuto l'esenzione IVA dei beni diversi dai mezzi di trasporto, in regime di temporanea importazione; la Direttiva n. 89/465/CEE del 18.07.1989, che ha modificato la Sesta Direttiva attraverso la soppressione delle deroghe previste dall'art. 28, paragrafo terzo, della medesima; la Direttiva n. 91/680/CEE che, modificando la Sesta Direttiva, ha delineato il regime transitorio Iva relativo alle operazioni intracomunitarie.

della struttura del testo normativo, nella dichiarata volontà di non apportare, in linea di principio, modifiche sostanziali della legislazione esistente¹¹.

Ad onor del vero, il processo di progressiva integrazione e/o modificazione normativa ha inevitabilmente intaccato anche la neonata direttiva che, a soli due anni dalla sua emanazione, è stata interessata da una radicale modifica alle regole relative alla individuazione della territorialità nell'ambito delle operazioni di prestazioni di servizio.

In controtendenza rispetto alle precedenti impostazioni normative, le direttive n. 2008/8/CE e 2008/117/CE hanno individuato nel luogo in cui avviene il consumo effettivo il luogo di tassazione ai fini Iva, con previsione di limitate e circoscritte deroghe dettate da ragioni politiche ed amministrative".¹²

Analogamente, si segnala la nuova regolamentazione anche per quanto attiene la disciplina dei rimborsi di imposta ai non residenti: la direttiva n. 2008/9/CE, che ha sostituito le disposizioni di attuazione stabilite dalla direttiva 6 dicembre 1979, n. 79/1072/CEE, finora non trasfusa nella direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE, ha semplificato significativamente le procedure relative ai rimborsi IVA per i soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro al quale si richiede il rimborso stesso, definendo inoltre in termini stringenti i tempi di rimborso, al fine di assicurare il rispetto del principio comunitario di neutralità dell'imposta.¹³

A ben vedere, la rifusione della Sesta Direttiva nella Direttiva 2006/112/CE rappresenta per espressa menzione del legislatore

¹¹ Si consultino, in ordine alle ragioni sottese alla emanazione della Direttiva 2006/112/CE, i punti sub. 1, 2 e 3 del Preambolo della direttiva medesima, P. CENTORE, *Effetti della nuova direttiva IVA: la trasparenza interpretativa*, Corr. Trib., 2007, n. 4, pag. 300 e ss.

¹² F. RICCA, *Modifiche comunitarie alla regola sulla effettuazione delle prestazioni di servizi*, in Corr. Trib., 2009, n. 39, pag. 3151 e ss.

¹³ Tra i primi commenti alla direttiva, si segnalano C. BUCCICO, *Il rimborso dell'Iva assolta da soggetti passivi non residenti*, in Rass. Trib., 2010, n. 4, pag. 1044 e ss.; CENTORE, *Aggiornate e modificate le disposizioni sul rimborso Iva*, Corr. Trib., 2008, n. 21, pag. 1679 e ss.

comunitario esclusivamente una tappa nel più ampio cammino verso il superamento dell'attuale regime transitorio¹⁴.

In occasione dell'approvazione della Direttiva 2006/112/Ce il Consiglio Europeo ha individuato una sorta di *road map* della evoluzione che sotto il nome di Vat Package avrebbe dovuto traghettare l'odierno sistema impositivo verso il mercato unico definitivo: l'obiettivo adottato è stato sostanzialmente quello di effettuare una revisione dell'imposta, attraverso il passaggio dalla armonizzazione delle legislazioni alla fase di sincronizzazione delle regole, come recentemente ribadito anche dalla Commissione Europea¹⁵.

Ad oggi, si segnala il disegno di legge IVA approvato il 4 febbraio 2011 con il quale l'Italia, con un ormai proverbiale ritardo, sta curando la ricezione delle modifiche apportate alla Direttiva 2006/112/CE nell'ultimo triennio 2007/2010¹⁶.

Da ultimo, si segnala l'adozione da parte della Commissione Europea del "Green Paper on the future of VAT – Toward a simpler, more robust and efficient VAT system"¹⁷.

Il documento ha avviato una consultazione pubblica finalizzata a raccogliere stimoli, proposte ed indicazioni dagli operatori comunitari su come il sistema Iva possa essere migliorato, con particolare attenzione al settore della

¹⁴ L'art. 402 della Direttiva 2006/112/CE sancisce espressamente che "il regime di imposizione degli scambi tra gli Stati membri previsto dalla presente direttiva è transitorio e sarà sostituito da un regime definitivo fondato in linea di massima sul principio dell'imposizione, nello Stato membro d'origine, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi."

¹⁵ Si consulti in proposito, Comm. Europea COM(2010) 695 del 1° dicembre 2010.

¹⁶ Per una prima analisi del disegno di legge, CENTORE, *Nel "disegno di legge IVA" l'adeguamento nazionale alle disposizioni dell'IVA europea*, in Corr. Trib., 2011, n. 11, pag. 910 e ss.

¹⁷ COM (2010)695 dell'1.12.2010, consultabile sul sito della Commissione Europa:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2010_11_future_vat_en.htm.

semplificazione, dell'allargamento della base imponibile e della lotta alle frodi fiscali.

La consultazione, con validità dal 1° dicembre 2010 al 31 maggio 2011, ha posto ben 33 domande attinenti i principi di tassazione ai fini Iva delle operazioni intracomunitarie; gli stimoli e le proposte raccolte in tale arco temporale saranno utilizzate nella successiva fase di predisposizione della nuova strategia UE nella revisione delle regole Iva¹⁸.

2. Lo scenario nazionale ed i legami imprescindibili con la normativa comunitaria: il ruolo della Corte di Giustizia.

L'Italia ha dato attuazione agli obblighi comunitari mediante l'introduzione della disciplina relativa all'imposta sul valore aggiunto per effetto dell'emanazione del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, emesso in forza della legge delega per la riforma tributaria 19 ottobre 1971 n. 825, che ha contestualmente abolito ben 22 tributi differenziati¹⁹.

¹⁸ A. CRISCIONE, *L'Iva cerca la semplificazione*, in IL SOLE24ORE, 22.04.2011, pag. 31.

¹⁹ Per la trattazione sistematica dell'IVA, si rinvia alla parte speciale dei manuali di diritto tributario. In particolare, si segnalano L. CARPENTIERI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 929; A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2004; R. CORDEIRO GUERRA, "L'imposta sul valore aggiunto", in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2002, pag. 191; R. LUPI, *Diritto tributario, parte speciale*, Torino, 2005; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2005, pag. 563; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, Torino, 2008, pag. 249. Tra le opere e gli articoli di maggiore interesse relativi in generale all'imposta sul valore aggiunto, si veda A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1979; R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977; F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, ed. provv. 1979; R. LUPI, voce "IVA", Enc. Giur. Treccani, XVIII, 1989, pag. 17; P. FILIPPI, voce "Valore aggiunto (imposta sul)", in Enc. Dir., Milano, 1993, XLVI, 125; AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. L'IVA*, a cura di F. TESAURO, Torino,

La *ratio* e lo spirito della riforma non possono non cogliersi nella stessa lettera del legislatore delegante laddove, all'art. 5, sanciva come la disciplina dell'istituenda imposta, oltre a uniformarsi ai principi e criteri direttivi ivi fissati, “*sarà informata alle norme comunitarie*”.

Come anticipato, invero, l'istituzione dell'Iva costituisce non solo uno dei punti cardine della riforma tributaria nazionale ma anche e soprattutto l'attuazione di precise e vincolanti direttive comunitarie, finalizzate al perseguimento di un processo di armonizzazione dei sistemi fiscali dei singoli Paesi membri, nell'ambito ed in esecuzione degli impegni assunti con la sottoscrizione del Trattato di Roma del 25 marzo 1957.

La normativa, quale risultato dell'adeguamento operato dal legislatore nazionale alla Prima ed alla Seconda Direttiva CEE, avvenuto tra l'altro in ritardo rispetto alle esperienze degli altri Stati membri²⁰, è stato ben presto modificato per effetto di decreti correttivi e integrativi oltre che mediante leggi ordinarie o decreti legge, resisi improcrastinabili per effetto dell'adozione della Direttiva 77/388/CEE.

Indubbiamente, le importanti modifiche che hanno intaccato il testo normativo sono state dettate, da un lato, dall'esperienza derivante dalla prima applicazione dell'imposta, dall'altro dalla esigenza di garanzia del gettito, soprattutto in tema di aliquote, con specifici interventi del legislatore nazionale.

Da un punto di vista strutturale, in ragione di una precisa scelta di politica normativa, nella successione di integrazioni e modifiche recepite dal contesto comunitario è stata mantenuta la struttura del d.p.r. 633/1972; il legislatore non ha infatti alterato la numerazione degli articoli del decreto istitutivo, prediligendo il ricorso a modifiche dei testi, ad articoli bis, ter o alla soppressione pura e semplice della norma²¹.

2001; A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000.

²⁰ Cfr nota n. 7.

²¹ Si segnalano – non a titolo esaustivo – il d.p.r. 31.01.1979 n. 24 e, per la parte transitoria, con il d.p.r. 31.03.1979 n. 94, tendente a fornire criteri

Si è dunque assistito negli anni ad adeguamenti del legislatore nazionale ai dettati del legislatore comunitario, sebbene, ragionando sui rapporti tra normativa comunitaria e normativa nazionale, appare un assunto ormai incontestabile la circostanza che lo Stato membro, anche nelle ipotesi di mancato adeguamento, non possa opporre ai contribuenti la mancata trasposizione nel diritto interno delle disposizioni comunitarie.

L'ormai costante giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, al pari della prevalente dottrina, riconosce pacificamente che l'applicabilità immediata delle direttive sia subordinata al fatto, da una parte, che le stesse implicino obblighi con il fine dell'attuazione delle disposizioni del trattato e che siano sufficientemente precise in relazione agli obblighi che prescrivono (che siano, cioè, incondizionate), dall'altra, che sia scaduto il termine nei confronti degli Stati membri per la loro attuazione.

Come, infatti, insegnano i Giudici comunitari, da un lato, una direttiva è incondizionata quando enuncia un obbligo non soggetto ad alcuna condizione né subordinato per quanto

uniformi di applicazione dell'imposta anche al fine di utilizzare i relativi dati per il calcolo delle somme che gli Stati Membri avrebbero dovuto versare alla Comunità per finanziarne il bilancio, a titolo di risorse proprie attribuite alla Comunità stessa; il d.p.r. 30.12.1987, n. 897 che ha ampliato il campo di applicazione della non imponibilità per le cessioni effettuate nel settore delle esportazioni ed ha agevolato l'accesso al rimborso nelle fattispecie di eccedenze di credito derivanti da scambi con l'estero; il d.l. 30.08.1993, n. 331, convertito dalla legge 29.10.1993, n. 427, e la legge 18.03.1997, n. 28, che hanno rispettivamente introdotto la disciplina in materia di scambi intracomunitari di beni e servizi – una volta venute meno dal 1° marzo 1993 le frontiere doganali agli effetti dell'Iva negli scambi tra Stati membri e in attuazione di direttive tendenti a superare la nozione di mercato comune con l'instaurazione di un vero e proprio mercato interno e le opportune semplificazioni alla disciplina medesima che la prima esperienza applicativa ha suggerito; Legge 7 luglio 2009, n. 88, che, nel dare attuazione alla Direttiva del 28.11.2006, n. 2006/112/Ce ha ridisegnato le regole sulla territorialità Iva, nonché nuove definizioni sulla determinazione del base imponibile e del valore normale su operazioni “domestiche” e su operazioni intracomunitarie.

riguarda la sua osservanza od i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni della comunità o degli stati membri, dall'altro, è sufficientemente precisa laddove la terminologia utilizzata dal legislatore comunitario non presenti margini di equivocità²².

In tal modo, la CGCE ha teso ad unificare i meccanismi interni operanti negli stati in maniera non fine a se stessa, ma al fine di controllare la conformità al diritto comunitario delle leggi interne, realizzando concretamente l'applicazione diretta delle norme comunitarie.

Si può pertanto sostenere che il sistema di disapplicazione giudiziaria delle leggi contrastanti con norme comunitarie direttamente applicabili operanti negli stati membri offre alla Corte di Giustizia, in virtù del particolare raccordo che lega ad essa i giudici comuni, il mezzo per imporre loro la propria giurisprudenza sull'interpretazione e sull'immediata applicazione delle norme comunitarie, in mancanza di strutture giudiziarie di tipo federale (nelle quali sia riservata a veri e propri giudici comunitari ogni questione relativa all'applicazione e al rispetto del diritto comunitario).²³

²² Nella definizione dei requisiti necessari ai fini diretta applicabilità delle direttive comunitarie, si segnalano le sentenze della Corte di Giustizia: sentenza 5 febbraio 1963, C-26/62, *N.V. Algemene Transport*; sentenza 4 dicembre 1974, C-41/74, *Yvonne van Duyn*; sentenza 19 gennaio 1982, C-8/81, *Becker*; sentenza 26 febbraio 1986, C-152/84, *M.H. Marshall*; sentenza 29 maggio 1997, C-389/95, *Siegfried Klattner*. Per considerazioni connesse si consulti F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari* in *Rass. trib.*, 2006, pag. 407.

²³ Da ultimo si segnala, Corte Cassazione 13.01.2010, n. 355 : “*Secondo il consolidato orientamento della stessa Corte di Giustizia, inoltre, “l’obbligo degli Stati membri, derivante da una direttiva, di conseguire il risultato da questa contemplato, come pure l’obbligo, loro imposto dall’art. 5 del Trattato (divenuto art. 10 CE), di adottare tutti i provvedimenti generali o particolari atti a garantire tale adempimento valgono per tutti gli organi degli Stati membri, ivi compresi, nell’ambito di loro competenza, quelli giurisdizionali” per cui (Cass., un.: 17*

Da tale assunto discende, *de plano*, che le direttive di immediata applicazione attribuiscono ai privati diritti che i giudici dei singoli ordinamenti nazionali sono tenuti a tutelare, anche se la disciplina normativa interna collide con quella comunitaria;²⁴ ebbene, in materia di Iva, indubbiamente la Sesta

novembre 2008 n. 27310, dalla quale gli excerpta, nonché 18 dicembre 2006 n. 26948) “il giudice statale”, “nell’applicare il diritto nazionale” (“a prescindere dal fatto che si tratti di norme precedenti o successive alla direttiva”), “deve interpretare il proprio diritto nazionale alla luce della lettera e delle finalità della direttiva, onde garantire la piena effettività della direttiva stessa e conseguire il risultato perseguito da quest’ ultima, così conformandosi all’art. 249, comma 3, del Trattato (v., tra le altre, sent. 13 novembre 1990, C-106/89, Marleasing sa; sent. 25 febbraio 1999, causa C-131/97, Carbonari; sent. 5 ottobre 2004, n. da C-397/01 a C-403/01, Pfeiffer; sent. 7 settembre 2006, n. da C-187/05 a C-190/05, Areios Pagos)”: “nella evoluzione della giurisprudenza comunitaria”, infatti, “ il principio della interpretazione conforme del diritto nazionale, pur riguardando essenzialmente le norme interne introdotte per recepire le direttive comunitarie in funzione di una tutela effettiva delle situazioni giuridiche di rilevanza comunitaria quale strumento per pervenire anche nell’ambito dei rapporti interprivati alla applicazione immediata del diritto comunitario in caso di contrasto con il diritto interno, così superando i limiti del divieto di applicazione delle direttive comunitarie immediatamente vincolanti non trasposte nei rapporti orizzontali - non appare evocato soltanto in relazione all’esegesi di dette norme interne, ma sollecita il giudice nazionale a prendere in considerazione tutto il diritto interno ed a valutare, attraverso l’utilizzazione dei metodi interpretativi dallo stesso ordinamento riconosciuti, in quale misura esso possa essere applicato in modo da non addivenire ad un risultato contrario a quello cui mira la direttiva”.

²⁴ Sul punto, F. GALLO, *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione* in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 313 e ss. In tal senso si rinvia anche alla sentenza della Corte di Giustizia (C-224/01, 30 settembre 2003, analizzata da G. TIRALONGO, *Le violazioni del diritto comunitario e la responsabilità degli Stati membri. Una nuova interessante sentenza della Corte di Giustizia europea* in *Rass. di fiscalità internazionale*, 2004, n. 1, pag. 40, (in allegato a *Il Fisco*, n. 8, 2004) nella quale è statuito che il principio secondo il quale gli Stati membri sono obbligati a riparare i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto comunitario che sono

VI Direttiva esplica i propri effetti in maniera diretta nei paesi della Comunità, secondo il principio della diretta applicabilità nei singoli ordinamenti nazionali delle direttive comunitarie incondizionate e sufficientemente precise.

Vi è quindi da sottolineare il ruolo fondamentale rivestito dal Giudice comunitario che accanto alla sua funzione istituzionale diretta alla garanzia di una uniforme applicazione del diritto comunitario, assolve ad una vera e propria funzione di integrazione del diritto²⁵.

In base ad un orientamento largamente condiviso dalla dottrina più autorevole, le sentenze della Corte di Giustizia, pur non avendo efficacia *erga omnes*, assumono rilievo generale di precedente ben oltre il caso singolo ed a giusto titolo devono essere annoverate tra le fonti del diritto in materia di Iva.

Non pacifica, tuttavia, è l'attribuzione della natura spiccatamente dichiarativa delle sentenze interpretative della

loro imputabili si applica anche allorché la violazione di cui trattasi deriva da una decisione di un organo giurisdizionale di ultima istanza.

²⁵ Sulla valenza delle sentenze della Corte di Giustizia sul diritto interno, senza alcuna pretesa di completezza, si segnala F. CAPOTORTI, *Corte di Giustizia delle Comunità europee* in Enc. Giur., Roma, 1989, A. BRIGUGLIO, *Pregiudizialità comunitaria* in Enc. Giur., Roma, 1997; MELIS – MICELI, *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sulla "imposta sui conferimenti" e sull'Iva*, in Riv. Dir. Trib., 2003, pag. 111, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, pag. 103; F. TESAURO, *Diritto Comunitario*, Padova, 2003, pag. 322; L. DEL FEDERICO, *Giurisdizione comunitaria e mezzi di tutela del contribuente* in Dir. prat. trib. int., 2006, I, 23; P. ADONNINO, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea* in Rass. Trib., 2005, 1462; M. ANTONINI, *L'efficacia delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle Comunità europee: riflessioni a margine del contrasto interpretativo sorto in riferimento all'imposta sul patrimonio netto* in Dir. prat. trib. int., 2002, I, 848; A. COMELLI, *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della Direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'Iva* in Dir. prat. trib., 1998, I, 1590; C. SACCHETTO, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea* in Dir. prat. trib., 1989, I, 281.

Corte; secondo tale impostazione, le pronunce del Giudice comunitario avrebbero carattere dichiarativo, nel senso che garantirebbero il riconoscimento che lo Stato membro ha commesso un illecito e, conseguentemente, imporrebbero al medesimo di adottare tutti i provvedimenti necessari per l'esecuzione della sentenza.

Ad ogni buon conto, è indubbio che la Corte di Giustizia, pertanto, ha assunto un ruolo predominante ed è, certamente, l'interprete maggiormente qualificato del diritto europeo, avendo acquisito una funzione di natura normativa.

Nella presente indagine, pertanto, imprescindibile sarà il riferimento ed il rinvio alla giurisprudenza ed alla normativa comunitaria: l'imposta sul valore aggiunto è considerata una imposta comunitaria e, come tale, in grado di influire sensibilmente sulla creazione del mercato interno e sugli obiettivi dell'Unione.

Inoltre, contrariamente a quanto caratterizza il fenomeno della trasposizione negli ordinamenti interni di discipline "speciali" di origine comunitaria e relative ad alcuni settori - dove si rinviene una disciplina specifica oggetto di regolamentazione, ma comunque inserita in un assetto disciplinare interno -, per quanto attiene il settore dell'imposta sul valore aggiunto, si è in presenza di una regolamentazione - che istituisce l'imposta e ne disciplina il funzionamento - totalmente comunitaria, nell'ambito della quale ai singoli stati membri viene riservata l'attuazione di aspetti di dettaglio.

3. La rivalsa nel sistema delle fonti Iva.

Ad oggi, la struttura, così come il complessivo impianto normativo – comunitario e nazionale - del sistema IVA, ad appena quarant'anni dalla sua adozione, è indubbiamente ben diversa dalla originaria formulazione; i plurimi e ripetuti interventi dal carattere sia modificativo sia integrativo, dettati da un vero e proprio adeguamento fisiologico della norma tributaria alla realtà economica in continua dinamica ed ai mutamenti delle

esigenze sociali, delineano un sistema d'imposta che, pur mantenendo il proprio assetto strutturale, ha nel tempo ed in specifici ambiti perso in termini di coerenza, nel tentativo di predisporre una politica di contrasto alle frodi comunitarie ed alle pratiche di evasione fiscale.

Come anticipato, i rapporti tra la normativa comunitaria e nazionale sono risolti secondo il principio della prevalenza del diritto comunitario su quello interno e, la presente indagine ricostruttiva dell'istituto della rivalsa sarà condotta attraverso un costante rinvio ai dettati normativi ed alla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Come prima osservazione, in un ottica di comparazione tra ambito comunitario e ambito nazionale, deve rilevarsi l'assenza di una disposizione di rango comunitario che disciplini l'istituto della rivalsa.

La Sesta Direttiva, al pari della Direttiva 2006/112/CE, non contempla alcuna norma sulla rivalsa, intesa come strumento inteso a ripartire l'imposta tra i soggetti coinvolti nella operazione che, al contrario, trova una autonoma regolamentazione nell'art. 18 del d.p.r. n. 633/1972, laddove il legislatore nazionale l'ha identificata nell'addebito di imposta che il soggetto che effettua l'operazione imponibile è tenuto ad operare nei confronti del rispettivo cessionario o committente.

Nel silenzio del legislatore comunitario, spunti si rinvengono nella prima parte dell'art. 168 della Direttiva 2006/112/CE, rubricato "*origine e portata del diritto a deduzione*", laddove nella lettera a) si precisa che nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo.

Proprio l'utilizzo della terminologia "*imposta assolta o dovuta*" presuppone un addebito relativamente al compimento di operazioni – intese quali cessioni di beni/prestazioni di

servizi/importazioni – rese da soggetti passivi Iva, appunto esercenti attività di impresa, arte e professione.

Anche l'art. 226 della Direttiva 2006/112/Ce, deputato ad indicare gli elementi necessari nella redazione della fattura, presuppone la rilevanza dell'istituto della rivalsa, laddove ne impone l'addebito di imposta nel documento fiscale.

Come detto, al silenzio del legislatore comunitario si contrappone la scelta del legislatore nazionale di dedicare all'istituto della rivalsa una disposizione autonoma non solo descrittiva del relativo meccanismo applicativo, ma disciplinante anche le ipotesi – ben limitate – di natura derogativa.

L'articolo 18²⁶ nel suo primo comma stabilisce l'obbligo dell'addebito dell'imposta a titolo di rivalsa, incombente sui soggetti passivi IVA: *il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente*, assolutamente non derogabile o modificabile in forza di patti raggiunti tra la parti, per espressa previsione contenuta nel quarto comma.

Obbligo di addebito a titolo di rivalsa che opera, in linea di principio, esclusivamente nelle fattispecie per le quali sussista l'obbligo di fatturazione in capo all'operatore che effettua l'operazione.

Di tanto vi è conferma dal secondo comma dell'art. 18 che definisce le modalità di applicazione dell'imposta nelle operazioni di commercio al minuto - per le quali non è imposta l'emissione della fattura - individuando l'assorbimento dell'Iva

²⁶ Per una trattazione tematica dell'istituto in rassegna si rinvia a F. BOSELLO, *voce Rivalsa (dir. trib.)*, in Enc. Giur., Treccani, Roma, 1991, XXVII, pag. 2; L. SALVINI, *Rivalsa (dir. trib.)*, Rass. Trib., 1996, 283; F. FLORENZANO, *Il diritto di rivalsa*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001. Si segnala altresì l'esegesi normativa dell'articolo 18 come articolata da L. SALVINI, in AA.VV., *Commentario Breve alle leggi tributarie, Iva e imposte sui trasferimenti*, CEDAM, 2011, Padova.

direttamente nel prezzo o corrispettivo dell'operazione posta in essere.

Nel terzo comma, poi, sono previste specifiche e tassative operazioni per le quali non vige l'obbligo di rivalsa, tra le quali sono menzionate le cessioni gratuite di beni, con le dovute esclusioni fissate dall'art. 2, comma 2, n. 4 del d.p.r. n. 633/1972 e le ipotesi di autoconsumo dell'imprenditore, come articolate nell'art. 2, comma 2, n. 5; specularmente, in riferimento al *genus* delle prestazioni di servizi quelle contemplate nella prima parte dell'art. 3, comma 3, del d.p.r. 633/1972.

Nell'ultimo comma, poi, viene riconosciuto al credito di rivalsa per l'IVA derivante da forniture di beni o prestazioni di servizi un privilegio speciale sui beni oggetto della cessione e della prestazione: per espressa menzione del legislatore, il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli artt. 2758 e 2772 c.c. e, se relativo alla cessione di beni mobili, ha privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'art. 2752 c.c., cui tuttavia è posposto.

Rinviando al corso del presente lavoro l'esegesi della disposizione e le concrete problematiche applicative, appare di immediata percezione come l'articolo 18 vanti una formulazione chiara e non particolarmente fuorviante, tra l'altro pressoché immutata nel corso dei decenni.

Vi è infatti da dire che il processo di continua evoluzione normativa dell'imposta sul valore aggiunto non ha interessato l'art. 18 del d.p.r. 633/1972 che ha sostanzialmente mantenuto inalterata la propria formulazione nel corso degli anni.

In tal senso, si segnala l'art. 1 del d.p.r. 23.12.1974, n. 687, che ha introdotto un nuovo comma alla struttura originaria della norma, regolamentando la fattispecie relativa all'applicazione della rivalsa nella vendita al dettaglio e, successivamente, l'art. 4 del D.L. 23.02.1995, n. 41, che ha sostituito il terzo comma relativo alla non obbligatorietà dell'esercizio della rivalsa nelle

cessioni gratuite di beni rientranti nell'attività di impresa e per il cosiddetto autoconsumo esterno.

L'istituto, non intaccato da significative modifiche normative, focalizza una grande attenzione proprio perché attorno alla rivalsa ruotano le vere dinamiche applicative di un'imposta, la cui caratteristica essenziale è quella di essere preordinata proprio attraverso gli istituti della rivalsa e della detrazione alla traslazione del carico tributario dai soggetti passivi di diritto, al consumatore finale o contribuente di fatto, mantenendo, tendenzialmente, la neutralità nei confronti dei primi e teso ad un preciso risultato finale, quale l'incisione del contribuente di fatto, diverso da quello preso in considerazione dalle norme come soggetto passivo²⁷.

È noto che il meccanismo di tassazione è stato strutturato in modo tale che il soggetto passivo d'imposta non resti mai gravato definitivamente dal tributo corrisposto sulle proprie operazioni imponibili, ma trasferisca sempre in avanti, sul consumo, tale onere²⁸.

²⁷ L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto* in Riv. dir. trib., 1993, I, pag. 1287. Sul punto vd. Id., *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali* in AA. VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, II, pag. 1043; E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000; F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979.

²⁸ F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pag. 10. Su tali problematiche vd. anche A. COMELLI, *La natura dell'imposta* in AA. VV., *L'imposta sul valore aggiunto* (diretto da F. Tesaurò), op. cit., pag. 3. Si è, ancora, acutamente posto in luce che, in maniera simmetrica alla rivalsa, la detrazione garantisce, in linea astratta, l'immunità all'acquirente od al committente, il quale diversamente rimarrebbe onerato dall'imposta, essendo debitore nei confronti della controparte del corrispettivo maggiorato dell'imposta addebitata, M. BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, ed. provvisoria, Pescara, 2000, pag. 29. Per considerazioni connesse vd. ID., *In tema di recupero dell'Iva non dovuta: presupposti, condizioni, validità* in Riv. dir. fin. sc. fin., 2004, II, pag. 45.

Da un punto di vista applicativo, la rivalsa non desta particolari problemi: la sua applicazione è immediata, non soggetta né subordinata alla ricorrenza di particolari condizioni e, soprattutto, le ipotesi derogatorie, come brevemente anticipato, sono direttamente fissate dalla norma e non sono suscettibili di valutazione da parte dell'operatore economico.

Caratteristiche, queste, che pongono l'istituto della rivalsa in completa antitesi rispetto all'istituto della detrazione che, benché allo stesso speculare ai fini della garanzia della neutralità del prelievo Iva, se ne distingue completamente per quanto attiene la complessità del suo esercizio, caratterizzato da limiti ed ipotesi derogatorie non necessariamente regolamentati dalla discrezionalità legislativa²⁹.

²⁹ Il riferimento è da intendersi sia alle ipotesi di limitazioni all'esercizio della detrazione direttamente fissate e disciplinate dalla legge, sia alle ipotesi di preclusione, totale o parziale, all'esercizio della detrazione in forza dell'orientamento giurisprudenziale adottato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea. Per quanto attiene le prime, a) l'art. 19, primo comma, del d.p.r. n. 633/1972 individua nella inerenza una condizione imprescindibile ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione attribuito ai soggetti passivi, da effettuarsi in misura pari all'imposta che è stata ad essi addebitata in via di rivalsa per gli acquisti di beni e servizi inerenti all'esercizio dell'impresa, dell'arte e della professione; b) l'art. 19bis prevede che laddove non vi siano legami diretti tra acquisti e specifiche operazioni attive che non sono soggette ad imposta, ed il soggetto passivo Iva eserciti sia attività che danno diritto, sia attività che non danno diritto alla detrazione, il calcolo della quota di Iva detraibile è operato con criterio forfetario, sulla base del prorata di detrazione; c) l'art. 19ter fissa le ipotesi di indetraibilità soggettiva previste per gli enti non commerciali che possono portare in detrazione esclusivamente l'Iva relativa agli acquisti fatti nell'esercizio di attività agricole o commerciali, purché gestiscano tali attività con contabilità separata; d) l'art. 19bis1regolamenta le ipotesi di indetraibilità oggettiva, operativa rispetto a quei beni e servizi per i quali risulta difficile stabilire la loro inerenza e la loro utilizzazione nell'attività esercitata dal contribuente: in questi casi il legislatore esclude la detraibilità dell'Iva relativa ad essi, in quanto ne presume in modo assoluto la non inerenza. Accanto alle ipotesi di limiti normativamente sanciti, vi è l'ampia casistica delle ipotesi in cui la detrazione viene negata in ragione del compimento

Ciononostante, la dinamica applicativa della rivalsa può attraversare fasi patologiche capaci di incrinare e compromettere la coerenza del sistema impositivo Iva: è il caso, da un lato, delle fattispecie di omesso versamento dell'imposta nei confronti dell'Erario – e dunque nelle ipotesi di pratiche di evasione fiscale – e, da altra prospettiva, delle ipotesi di erronea e/o indebita applicazione dell'Iva a titolo di rivalsa.

In riferimento alla prima fattispecie, vi è l'annoso problema della individuazione sia del responsabile d'imposta nel compimento delle operazioni Iva e sia, per quanto attiene la successiva fase di recupero coattivo dell'imposta evasa, della eventuale ed ipotetica soggezione passiva in capo a colui che subisce la rivalsa.

In questo caso, l'interesse erariale al recupero dell'imposta suggerisce, anche attraverso mirati interventi normativi - articolo 60bis del d.p.r. 633/1972 - la legittimazione passiva di colui al quale per effetto della rivalsa è stato traslato il peso dell'imposta; ma il tutto può minare la coerenza di un sistema che istituzionalmente individua nel solo cedente/prestatore – ovvero in colui che esercita la rivalsa – il solo soggetto passivo del rapporto di imposta nei confronti dell'Erario.

In riferimento alla seconda fattispecie, frequentemente ricorrente nella prassi, vi è un problema di garanzia della coerenza del sistema e del principio di neutralità: predisporre gli strumenti per elidere casi di doppia imposizione o di indebita applicazione dell'Iva, con conseguente annoso problema delle rettifiche previste dall'art. 26 del d.p.r. n. 633/1972 e della individuazione della legittimazione attiva degli operatori coinvolti nell'operazione nei confronti dello Stato per la restituzione dell'imposta non dovuta.

Si pensi, in proposito, alla individuazione della soggettività passiva IVA ed alle deviazioni dell'ordinario modello normativo, così come ai problemi concreti e procedurali legati alla tutela dei

da parte dell'operatore economico di pratiche abusive, poste in essere in violazione della normativa comunitaria.

soggetti coinvolti nel meccanismo applicativo dell'imposta nelle ipotesi di deviazione della neutralità.

Aspetti, questi, che formeranno oggetto di una puntuale trattazione nell'ambito del presente lavoro.

CAPITOLO II

Le qualificazioni giuridico – funzionali dell'imposta sul valore aggiunto ed i riflessi sulla natura della rivalsa.

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. L'Iva come imposta sul consumo: la tesi di Antonio Berliri; 3. L'Iva come imposta d'atto: la tesi di Furio Bosello; 4. La teoria funzionale di Franco Gallo; 5. La qualificazione del rapporto di rivalsa.

1. Premessa.

Lo studio della teoria dell'istituto della rivalsa, finalizzato ad esaminarne i caratteri e la funzionalità all'interno del macro sistema dell'imposta nel quale opera, non può che avvenire attraverso una ricognizione giuridica dell'imposta sul valore aggiunto.

Pertanto, ancor prima di passare in rassegna i singoli profili oggettivi, soggettivi e procedurali che caratterizzano l'istituto in esame, appare propedeutico interessarsi della ricostruzione giuridico formale dell'imposta sul valore aggiunto e, nello specifico, della individuazione del relativo presupposto d'imposta e della obbligazione tributaria in senso stretto, mediante una rassegna della più illustre dottrina nazionale.

Gli encomiabili contributi allo studio dell'Iva che si sono affacciati proprio agli albori degli anni '70 quando ancora il Governo italiano annaspava nella fase di ricezione delle direttive comunitarie, vantano come punto focale la instancabile ricerca del presupposto d'imposta della neonata Iva, nella consapevolezza che solo tale elemento avrebbe potuto consentire l'individuazione dei soggetti passivi, degli eventuali sostituti e responsabili d'imposta e la qualificazione del tributo in rapporto al proprio oggetto.

In tale contesto storico, nella prospettiva del varo della legge delega della riforma tributaria del 1971 e della sostituzione dell'Ige con l'Iva, che la dottrina giuridica ed economica italiana ha iniziato ad interessarsi in modo specifico dell'imposta sulla cifra d'affari che, in virtù del vincolo imposto dalla Seconda direttiva Cee, gli Stati membri si erano impegnati ad introdurre nei rispettivi ordinamenti in sostituzione delle vecchie imposte a cascata.

In una prospettiva *de jure condendo* sono stati affrontati i delicati problemi teorici di collocazione del nuovo tributo nel sistema fiscale italiano, interrogandosi sulla natura e sulla struttura di tale imposta e sul tipo di capacità contributiva che con la sua introduzione si intendeva colpire.

Un approccio giuridico sistematico alla teoria dell'imposta sul valore aggiunto deve infatti muovere necessariamente dalla individuazione del presupposto d'imposta e dagli effetti conseguenti al suo realizzarsi, inteso come elemento determinante e caratterizzante, dalla cui indagine è necessario partire se si vuole individuare e collocare razionalmente l'IVA e, di riflesso, uno dei suoi istituti caratterizzanti, quale appunto la rivalsa.

Per quanto attiene il presente lavoro, l'indagine esegetica, connotata dalla individuazione della obbligazione tributaria in senso stretto in ambito Iva, consentirà di trarre riflessioni, a seconda delle differenti teorie qualificative del sistema d'imposta, sulla natura e sul differente atteggiarsi dell'istituto della rivalsa nella dinamica applicativa dell'imposta.

2. L'IVA come imposta sul consumo: la tesi di Antonio Berliri.

La qualificazione della natura dell'Iva come imposta sul consumo costituisce il risultato di una teorizzazione che ha risentito fortemente dell'articolazione delle obbligazioni di diritto che si intrecciano e/o si coordinano nella dinamica applicativa del prelievo.

Massimo esponente di questo filone è Antonio Berliri, il quale è stato tra i primi acuti osservatori della neonata imposta; ad onor del vero, il Suo primo contributo alla ricostruzione giuridica della struttura fondamentale dell'imposta ha tratto linfa dalle prime direttive CEE e dalle legislazioni nazionali che all'epoca già diedero concreta attuazione a tali direttive, quali la Germania e l'Olanda³⁰.

³⁰ BERLIRI, *Appunti per una costruzione giuridica dell'Iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, in *L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari*, Milano, 1971, p. 203 ss. Sempre dello stesso Autore si segnalano, *Problematica giuridica dell'Iva*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'Iva*, Giuffrè, 1973.

La ricerca di una qualificazione giuridica dell'Iva, per il Berliri, non avrebbe potuto in alcun modo prescindere dalla individuazione del presupposto di fatto, inteso quale fatto giuridico al cui verificarsi la legge ricollega - direttamente e/o indirettamente - la nascita dell'obbligazione tributaria, proprio perché per l'Iva, al pari di tutti i tributi, ai fini della costruzione giuridica ed al fine della risoluzione dei problemi effettivi la cui applicazione darà luogo, è imprescindibile *“l'esatta identificazione del presupposto di fatto e degli effetti giuridici che scaturiscono dal suo realizzarsi.”*

L'Iva, concepita come un'imposta destinata a colpire tutti e solo i consumi effettuati nello Stato, vanta quale presupposto di fatto l'immissione al consumo del bene e/o il godimento di un servizio da parte del consumatore finale, la cui base imponibile è data dal prezzo pagato dal consumatore finale o dal valore del bene in quel momento.

Di tanto si avrebbe diretta conferma dal tenore delle direttive comunitarie ed in particolare dall'art. 2 della Prima Direttiva CEE.

La ricostruzione giuridica muove dal presupposto che non tutte le obbligazioni a favore dell'ente impositore disciplinate da una legge tributaria assolvano alla stessa funzione e, soprattutto, producano gli stessi effetti; di qui la necessità di distinguere tra obbligazioni tributarie in senso proprio ed obbligazioni accessorie e connesse³¹.

³¹ Obbligazione tributaria in senso stretto che, secondo l'Autore, si identifica con quella che ha come oggetto il pagamento a titolo definitivo (salvo conguaglio) di una somma a favore dell'ente impositore, in quanto capace di realizzare la funzione tipica dell'imposta, quale appunto *“l'arricchimento del soggetto attivo e ed un corrispondente impoverimento del soggetto passivo, consentendo così al primo di recuperare dal secondo le spese pubbliche, cioè quelle spese che non hanno trovato la propria copertura in un corrispettivo specifico (prezzo o tassa).”* L'Autore qualifica come accessorie quelle obbligazioni che accedono all'obbligazione tributaria rafforzandola o integrandola (es. obbligazione per interessi o per ritenute d'acconto) e come connesse quelle che, pur collegandosi ad un rapporto d'imposta, intercedono fra due

Il Berliri sostiene che la dinamica applicativa dell'Iva dia luogo ad un rapporto giuridico d'imposta complesso, nel quale entrano i gioco diversi soggetti, dotati di poteri, diritti ed obblighi differenti e nel quale è molto marcata l'ambivalenza tra obbligazioni proprie ed accessorie.

Non par possano sussistere dubbi sul fatto che giammai si tratterà di rapporto obbligatorio rilevante ai fini IVA tra soggetti privati consumatori, stante la chiara indicazione contenuta nell'art. 2 della Seconda Direttiva CEE³², considerato che, per stessa ammissione del legislatore comunitario - articolo 2, prima direttiva CEE -, l'Iva deve essere una imposta generale sul consumo, destinata a colpire la spesa sostenuta dal consumatore finale o, che è la stessa cosa, gli introiti di colui che vende al consumatore finale.

Secondo il tenore delle direttive, affinché l'imposta risulti neutrale rispetto al numero di passaggi che un prodotto deve compiere prima di giungere al consumatore finale, è necessario che dall'imposta dovuta in relazione ad una cessione di beni si detraggano tutte le somme che sono state versate all'Erario in occasione dei precedenti passaggi di quel bene o dei suoi elementi costitutivi.

Meccanismo, questo, peculiare e caratterizzante l'imposta sul valore aggiunto rispetto al quale sorge, tuttavia, il problema della qualificazione delle somme che i singoli operatori economici che partecipano al ciclo produttivo – distributivo di un bene o di un servizio versano allo Stato in occasione delle operazioni che pongono in essere tra loro.

Il pagamento dell'imposta non avviene in relazione ad ogni singolo atto economico, ma considera periodi più o meno lunghi

soggetti diversi dall'ente impositore e che sono dirette a regolare le conseguenze che dall'applicazione del tributo derivano nei confronti dei terzi o dei soggetti passivi.

³² Art. 2 Direttiva 67/228/CEE “*sono soggette all'imposta sull'iva: a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo; b) le importazioni di beni*”.

cosicché sia agevole detrarre dal complesso di tutte le imposte dovute il complesso di tutte le imposte che sono state al contribuente dai singoli fornitori.

Fondamentale in queste dinamiche è la funzione attribuita alla rivalsa dell'imposta nei confronti dell'acquirente, la quale, realizzata concretamente mediante l'addebito in fattura della somma versata all'Erario e calcolata sul prezzo risultante dalla fattura medesima, fa sì che almeno sul piano giuridico il venditore non resti inciso dall'imposta.

Tanto è vero limitatamente alle sole vendite effettuate tra soggetti passivi d'imposta, mentre per quelle intercorse tra assoggettati e un non assoggettato la rivalsa non è necessaria.

Secondo Berliri, le somme versate allo Stato in relazione a cessioni di beni fra assoggettati all'Iva non costituiscono la *solutio* di un'obbligazione tributaria³³, e quindi il pagamento di un'imposta, ma realizzano piuttosto l'adempimento di una obbligazione accessoria.

Sostanzialmente, l'arricchimento dello Stato e l'impoverimento del contribuente – intesi quali effetti tipici di imposta - si realizzano solo per effetto delle vendite verso il

³³ Le ragioni di tale impostazione, secondo l'Autore, risiedono nella constatazione che dette obbligazioni non produrrebbero l'effetto tipico di un'imposta, quale l'arricchimento dell'ente impositore e l'impoverimento del soggetto passivo. Rispetto al primo elemento, in quanto fino a quando il bene non uscirà dal ciclo produttivo e cioè sino a quando non giungerà al consumatore finale, non si avrebbe la certezza che le somme versate dagli operatori nel corso del ciclo produttivo resteranno definitivamente acquisite dall'Erario o dovranno essere restituite a chi le ha versate. (es: quando l'ultimo passaggio del bene è esente o non imponibile, o soggetto ad una imposta minore di quella precedentemente applicata, l'imposta percepita a monte viene restituita all'ultimo assoggettato.) Rispetto al secondo elemento, in quanto colui che effettua l'operazione, per effetto della rivalsa riconosciutagli dalla legge, acquisterebbe un credito di pari importo verso il compratore. D'altro canto, anche il compratore soggetto passivo laddove paghi la somma addebitata a titolo di Iva al suo fornitore, non subirebbe un impoverimento in quanto acquisterebbe comunque un credito verso l'Erario.

consumatore finale, posto che sono in questa ipotesi il consumatore, verso il quale l'ultimo assoggettato ha diritto di rivalsa, paga senza acquistare alcun credito.

In questa ipotesi, quindi, non sorge alcun debito a carico dello Stato con l'ulteriore conseguenza che la somma incassata determina un aumento del suo patrimonio e costituisce per lui un arricchimento; è per questo che il versamento effettuato dall'assoggettato in occasione della vendita al non assoggettato costituisce un'imposta e non un versamento in acconto.

La vendita da un assoggettato ad un non assoggettato fa sorgere un debito d'imposta pari al *tot* per cento del prezzo pagato dal non assoggettato, debito che viene estinto con il versamento effettuato dall'assoggettato.

Le somme che i singoli operatori economici che partecipano al ciclo produttivo – distributivo di un bene o di un servizio versano allo Stato in occasione delle operazioni che pongono in essere tra loro costituiscono dei versamenti in acconto dell'imposta che sarà dovuta se e quando si verificherà il consumo nel territorio dello Stato.

Secondo l'Autore, la costruzione più aderente alla realtà è quella che attribuisce al versamento all'erario la natura di un versamento d'acconto e nel consumo un fatto che trasforma l'acconto in imposta.

Nella dinamica applicativa dell'imposta, il venditore che versa allo Stato l'Iva non sa se pagherà un'imposta o se effettuerà un versamento in acconto: anzi, ben potrebbe accadere che la stessa somma assuma l'una o l'altra funzione in relazione al comportamento dell'acquirente: è il caso dell'imprenditore che acquista un bene senza indicare - e non ha certo l'obbligo di indicarlo - al venditore se impieghi quel bene per l'attività dell'impresa o per un uso personale.

Il carattere provvisorio dei versamenti effettuati in relazione a cessioni di beni fra assoggettati sarebbe confermato da quello che viene definito “effetto di recupero” caratteristico, appunto, di un'imposta sul valore aggiunto con deduzione di imposta da imposta.

In questo sistema, infatti, l'onere fiscale che grava sul passaggio dall'ultimo assoggettato al non assoggettato è sempre uguale e ciò indipendentemente dall'ammontare delle imposte pagate sulle operazioni a monte, con la conseguenza che le eventuali esenzioni, evasioni o riduzioni di aliquote relative a tali passaggi restano automaticamente annullate per effetto del passaggio successivo e ciò proprio perché ogni assoggettato deve versare all'Erario il *tot* per cento del prezzo della vendita da lui posta in essere previa detrazione di quanto gli è stato addebitato dai suoi fornitori.

In virtù di tali considerazioni, il presupposto di fatto dal quale trae origine l'obbligazione tributaria è costituito dalla vendita dal dettagliante al consumatore: se l'obbligazione nascesse da ogni cessione di merce e per il semplice fatto che si opera un trasferimento di ricchezza l'effetto di recupero non avrebbe alcun senso, anzi costituirebbe un vero e proprio assurdo.

Non costituendo la somma versata al fisco in occasione della vendita tra assoggettati il pagamento di un'imposta ma solo il versamento di una somma che, a seconda dei casi, sarà portata in detrazione dal debito dell'acquirente verso lo Stato o ad esso acquirente restituita in tutto o in parte, l'obbligazione che fa carico a chi vende ad un assoggettato costituisce una tipica obbligazione accessoria e più precisamente, una di quelle obbligazioni d'acconto dal cui adempimento nasce a favore di un terzo un credito verso lo Stato utilizzabile per il pagamento dell'imposta³⁴.

³⁴ Vicina a tale ricostruzione vi è l'impostazione di A. AMATUCCI, *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'Iva*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1976, il quale sebbene individui nel presupposto di imposta una fattispecie complessa e a formazione successiva, ritiene che la nascita delle obbligazioni tributarie collegate alle operazioni realizzate a favore di soggetti passivi è sottoposta a condizione sospensiva. Invero, se il bene o il servizio non raggiunge il consumo finale, pur restando operanti gli effetti delle operazioni imponibili precedenti, le obbligazioni risultano come mai sorte. Impostazione richiamata ed in parte criticata da F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, *op.cit.*, pag. 25.

Si tratterebbe, per l'Autore, di un credito d'imposta del tutto peculiare: collegato, da un lato, ad un versamento che, effettuato relativamente ad una vendita tra assoggettati, è caratterizzato da un alto grado di incertezza soprattutto nei confronti dello Stato per il quale sino a che non si pone in essere la vendita dall'assoggettato all'assoggettato non si può parlare di un'acquisizione definitiva delle somme incassate.

Da altra prospettiva invece, risulta non necessariamente collegato all'effettivo versamento: per la nascita di detto credito di imposta non è mai necessario che l'obbligato al versamento adempia la sua obbligazione, ovvero che versi realmente la somma di cui è debitore: l'acquirente di una merce assoggettata ad Iva può portare in detrazione dal proprio debito d'imposta le somme che gli sono state addebitate ancorchè il venditore non abbia versato allo Stato quanto addebitato, stante l'assenza di una norma che imponga all'acquirente di accertare se l'obbligato al versamento abbia versato quanto doveva³⁵.

Perché sorga il credito di imposta è necessario che la somma che il venditore deve versare al fisco sia separatamente esposta in fattura; in difetto, l'acquirente non potrà utilizzare il credito di imposta anche se esso abbia versato al venditore tale somma e questi l'abbia a sua volta versata all'Erario.

Se, dunque, il presupposto dell'imposta viene individuato solo nella vendita “da un assoggettato ad un non assoggettato” e, pertanto, solo dal verificarsi di tale fatto nasce l'obbligazione tributaria, conseguentemente l'obbligazione nascente dalle

³⁵ Anche oggi, a quasi quarant'anni dall'introduzione nel nostro ordinamento del sistema d'imposta sul valore aggiunto, non si segnalano norme che pongano a carico del cessionario / committente Iva un obbligo di accertamento circa l'effettivo versamento d'imposta a carico del rispettivo cedente /prestatore. Le forme di accertamento sul corretto adempimento dell'imposta sono ovviamente rimesse all'attività dell'Amministrazione finanziaria e non coinvolgono le rispettive controparti e sono disciplinate dagli artt. 51 e seguenti, inclusi nel Titolo IV del d.p.r. n. 633/1972.

cessioni antecedenti l'immissione al consumo del bene hanno naturalmente meramente accessoria³⁶.

Per Berliri, la vendita da un assoggettato ad un non assoggettato costituisce il presupposto di fatto di una vera e propria obbligazione tributaria e non di una obbligazione di versamento in acconto; soggetto passivo di quella obbligazione è l'assoggettato: di conseguenza, la vendita da origine ad un duplice rapporto giuridico: quello fra il contribuente (venditore) e lo Stato e quello fra venditore ed acquirente, mancando invece il rapporto tra acquirente (beneficiario del versamento in acconto) e lo Stato, che è caratteristico dei soli versamenti in acconto.

A sostegno di tale principio, vi sarebbe il rilievo che nel sistema dell'Iva l'obbligato al versamento d'acconto è un creditore del futuro titolare del credito d'imposta e pertanto la somma che dovrà pagare allo Stato si aggiunge, senza modificarlo, al suo credito per il prezzo di vendita: sostanzialmente, esso nella singola operazione imponibile diviene creditore del prezzo pattuito e, per di più, diviene creditore, ad altro titolo, della somma che dovrà versare allo Stato.

Tale ricostruzione postula necessariamente l'esame di tre distinti rapporti emergenti nella dinamica applicativa dell'imposta:

- rapporto tra chi vende ad un assoggettato (obbligato al versamento in acconto) e lo Stato: in tal caso l'obbligazione di

³⁶ Contra, F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pag. 202: difficilmente può accettarsi il declassamento della prestazione tributaria in ogni singola fase al rango di obbligazione accessoria; ciò cozzerebbe contro la comune nozione di accessorietà che è attribuita dalla legge civile alle relazioni tra obbligazioni e tra rapporti giuridici e non è riferibile, invece, ad una prestazione effettuata in vista di una acquisizione definitiva di ricchezza. La pecca di questa impostazione sta nel non dare giusto peso alla rivalsa, attribuendogli il valore che gli spetta in ordine al collegamento tra i diversi scambi ed i diversi soggetti passivi.

effettuare il versamento in acconto è un'obbligazione legale, costituita dal compimento di una cessione di beni o da una prestazione di servizi posta in essere tra assoggettati nonché le importazioni compiute da un assoggettato. Secondo Berliri, l'aspetto materiale della fattispecie dal cui verificarsi sorge l'obbligazione di effettuare un versamento in acconto è perfettamente uguale al presupposto di fatto dell'obbligazione tributaria – compimento di un'operazione imponibile. Sarebbe solo l'aspetto subiettivo e, dunque, la qualità delle persone che prendono parte all'operazione economica, - o meglio, la circostanza che l'acquisto sia avvenuto o meno nell'esercizio di un'impresa o di una professione - che differenzia la fattispecie di una obbligazione tributaria da quella prettamente accessoria. Sostanzialmente, lo stesso identico fatto costituirebbe il presupposto di fatto dell'imposta se l'acquirente è un consumatore finale, mentre sarebbe un fatto giuridico generatore dell'obbligazione di versamento se il compratore è un operatore economico.

- rapporto tra acquirente assoggettato (beneficiario del versamento in acconto) e lo Stato: *in primis*, l'obbligato al versamento deve essere diverso dal beneficiario della somma (unica eccezione si ha nel caso dell'importazione in cui l'iva è versata da colui che diverrà poi il beneficiario dell'acconto), inoltre oggetto è un credito che potrà essere utilizzato solo per adempiere in tutto o in parte l'obbligazione di versamento in acconto o l'obbligazione tributaria, salvo il caso in cui risulti esuberante rispetto alle obbligazioni suddette.

- rapporto tra venditore (obbligato al versamento in acconto) e acquirente (beneficiario del versamento in acconto): fondamentale è il ruolo esercitato dalla rivalsa, in quanto consente che il versamento in acconto sia utilizzato da persona diversa da colui che l'ha effettuato. La fattura serve all'esercizio di una rivalsa che non è facoltativa, ma obbligatoria. La somma versata in acconto, proprio perché verrà recuperata in sede di liquidazione dell'imposta dovuta dal beneficiario del versamento, non costituisce un costo ma semplicemente una anticipazione, un

movimento di capitale. Da un punto di vista economico, chi acquista una merce per la quale è addebitata l'Iva acquista oltre alla merce un credito verso lo Stato.

Sostanzialmente, nella ricostruzione berliriana la giustificazione giuridica della rivalsa è ravvisabile nella garanzia di un istituto che, preordinato alla traslazione del peso economico dell'imposta ed alla effettiva incisione sul consumo, soddisfa la propria finalità, sebbene in presenza di medesimi fatti oggettivi – cessioni di beni/prestazioni di servizi/importazioni -, solo nella sussistenza di specifici presupposti soggettivi.

Come ampiamente ricostruito, nell'ambito delle operazioni intercorse tra assoggettati, non si è in presenza del pagamento di un'imposta ma solo di un versamento di un acconto che genera in favore dell'acquirente un credito di imposta che questi utilizzerà per effettuare a sua volta un versamento d'acconto o per pagare un'imposta o che si vedrà rimborsare in denaro. Quindi, se l'acquirente si limitasse a pagare il prezzo del bene o del servizio senza rimborsare la somma versata al fisco in conto del suo futuro debitore, si arricchirebbe indebitamente a spese del venditore.

Contrariamente, nel caso di vendite dall'assoggettato al non assoggettato, si delineerebbe il pagamento di una vera e propria imposta che la legge pone a carico del venditore ed è un'ipotesi in cui il venditore vedrebbe riconosciuto il proprio diritto di rivalersi del tributo verso l'acquirente.

Sostanzialmente, una volta accertato che la vendita da un assoggettato ad un non assoggettato costituisce il presupposto di fatto di una vera e propria obbligazione tributaria e non di una obbligazione di versamento in acconto e che soggetto passivo di quella obbligazione è l'assoggettato, ne viene come logica conseguenza che quella vendita da luogo solo a due rapporti giuridici: quello fra contribuente venditore e lo Stato e quello fra venditore e acquirente, mancando invece il rapporto fra acquirente (beneficiario del versamento in acconto) e lo Stato che è caratteristico dei soli versamenti in acconto.

3. L'IVA come imposta d'atto: la tesi di Furio Bosello.

La ricostruzione giuridica dell'Iva quale imposta sul consumo è stata interessata da pesanti critiche, basate su una presunta confusione compiuta tra la finalità economica finanziaria sottesa all'introduzione dell'imposta - da individuarsi per l'appunto sulla base delle direttive comunitarie nella garanzia di una tassazione uniforme sul consumo - ed il presupposto di imposta.

Furio Bosello, massimo esponente di tale filone teorico, ritiene che la collocazione dell'Iva tra le imposte sui consumi sia assolutamente irrilevante ai fini degli effetti giuridici³⁷, posto che la circostanza che l'imposta sia destinata a ricadere sul consumatore finale non determinerebbe necessariamente l'identificazione del presupposto dell'imposta con il fatto dell'immissione al consumo del bene³⁸.

Vi è comunque da dire che entrambe le ricostruzioni giuridiche, per quanto lontane nei rispettivi risultati, individuano il presupposto di imposta come un fatto istantaneo dal cui verificarsi nasce l'obbligazione tributaria, dalla quale tanto la base imponibile quanto l'aliquota si determinano in relazione al momento in cui quell'evento si verifica.

Indipendentemente dalla finalità economica – finanziaria preposta all'introduzione della nuova imposta, per Bosello le

³⁷ In senso conforme, MICHELI, *L'iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in Riv. Dir. Finanz. , 1973, I, pag. 433 e ss.

³⁸ Bosello sostiene che individuare il presupposto di fatto nella immissione al consumo, nel caso dell'Iva, senza che la legge nulla disponga in merito, significa confondere l'effetto con la causa, posto che il risultato di far gravare l'imposta al consumo può essere raggiunto con altri mezzi, e non individuando necessariamente nel consumo il presupposto della imposizione. La contestazione della tesi berliriana si fonda essenzialmente sulla presunta erroneità dell'approccio metodologico adottato: Bosello ritiene che vi sia una confusione tra finalità economica finanziaria e presupposto di imposta, con un'inversione rispetto a quello che è considerato come il più corretto metodo logico giuridico, in base al quale un'imposta deve essere qualificata in relazione al suo presupposto, posto che solo da tale individuazione si può pervenire alla qualificazione e non viceversa.

cessioni di beni e le prestazioni di servizi costituiscono il naturale presupposto dell'imposta e qualificano l'Iva come imposta d'atto, i cui soggetti passivi sono da individuarsi in coloro che effettuano le varie operazioni imponibili.

La tesi dell'Iva come imposta d'atto troverebbe conferma attraverso un duplice ordine di argomentazioni.

In primis, vi sarebbe un diretto avallo dal dettato normativo comunitario: l'art. 5, n. 5 e l'art. 6, n. 4 della Prima e della Seconda Direttiva CEE stabiliscono espressamente che “*il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento in cui viene effettuata la cessione; il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento in cui viene effettuato il servizio*”.

In secundis, mediante un'argomentazione di tipo sistematico: nelle importazioni, incluse nell'art. 1 del d.p.r. n. 633/1972 tra le operazioni imponibili unitamente alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizio, il presupposto dell'imposta – istantaneo – è il fatto stesso dell'importazione, indipendentemente dalla qualifica del soggetto importatore. Ragion per cui laddove si volesse negare la natura di imposta d'atto e, quindi, negare alla cessione ed alla prestazione di servizio la stessa natura di presupposto d'imposta, per l'Autore bisognerebbe dimostrare l'assunto che non solo nel caso delle importazioni il presupposto materiale è diverso, ma che diversa è l'intera struttura del tributo³⁹.

Il che, per Bosello, sarebbe insostenibile, posto che, come evincibile dalla normativa di riferimento, l'Iva sulle importazioni è la stessa Iva sulle cessioni e sulle esportazioni ed anche l'Iva pagata sulle importazioni è deducibile ai sensi dell'art. 19 del d.p.r. n. 633/1972, come per le altre operazioni di cessioni di

³⁹ L'argomentazione sistematica adottata a sostegno della natura di imposta d'atto dell'Iva stride apertamente con il pensiero di A. BERLIRI, *Problematica giuridica dell'Iva*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'Iva*, Giuffrè, 1973, pag. 26, il quale ha manifestato una evidente difficoltà nel concepire proprio per le importazioni un'imposta sul trasferimento, posto che le stesse non presuppongono necessariamente una cessione ma solo la destinazione al consumo nel territorio nazionale.

beni e di prestazioni di servizi. Sul punto vi è da dire che le prestazioni di servizio e le cessioni di beni sono un presupposto ma non automatico ed istantaneo come per le importazioni⁴⁰.

Il presupposto dell'imposta sul valore aggiunto viene così identificato nel compimento di una cessione di beni, effettuata dai soggetti di cui all'art. 4 del d.p.r n. 633/1972, di una prestazione di servizi effettuata da professionisti e di una importazione da chiunque effettuata.

Per Bosello, dal compimento di una singola operazione che costituisce presupposto scaturisce una serie di obbligazioni di imposta: le obbligazioni che scattano dal compimento di operazioni tra operatori economici, a differenza di quanto sostenuto da Berliri, avrebbero natura intermedia e vanterebbero le caratteristiche proprie delle obbligazioni d'imposta in quanto

⁴⁰ Diametralmente opposta vi è la tesi di A. AMATUCCI, *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'Iva*, in Riv. Dir. Finanz., 1976, I, 593, che individua nel presupposto di fatto dell'Iva una fattispecie complessa a formazione successiva. Premette l'Autore che la rivalsa e la detrazione provocano lo slittamento in avanti il quale raggiunge, se non si verifica una interruzione del ciclo di produzione e commercio, il consumatore finale. Ebbene, se il bene o il servizio non giunge al consumo finale, pur restando operanti gli effetti delle operazioni imponibili precedenti, le obbligazioni tributarie risultano come mai sorte, in quanto viene annullato l'incasso realizzato dallo Stato con tutti i versamenti effettuati, in conseguenza della detrazione esaminata, sulle operazioni precedenti. Insomma, la nascita dell'obbligazione tributaria nell'ambito delle operazioni realizzate in favore di soggetti passivi è sottoposta a condizione sospensiva. L'operazione imponibile resa al consumatore finale, contrariamente a tutte le altre effettuate nei confronti di soggetti passivi, oltre a produrre gli stessi effetti nei confronti di chi la pone in essere costituisce la condizione a che la fattispecie si verifichi completa e che pertanto assurga a presupposto di imposta. Di riflesso, gli effetti prodotti dalle operazioni imponibili effettuate nei confronti di soggetti passivi sono preliminari ed assolvono alla funzione mediata di assicurare la produzione degli effetti definitivi che sono prodotti dall'ultima operazione del ciclo, la quale è effettuata nei confronti del consumatore finale.

con l'importazione o la cessione, il soggetto diviene debitore dell'intero importo e lo Stato ne diviene a sua volta creditore.

Se dunque per Berliri le operazioni tra assoggettati determinerebbero obbligazioni meramente accessorie in quanto determinanti un mero versamento di acconto, per Bosello le stesse costituirebbero vere e proprie obbligazioni di imposta, intravedendo nelle medesime quali gli effetti propri dell'imposizione fiscale, quale l'impovertimento del soggetto passivo ed il corrispondente arricchimento del soggetto attivo.

Ad onor del vero, l'Autore sostiene che la sussistenza di tali elementi non sia unico indice di valutazione e rinvia in tal senso alla dottrina che tende a definire il presupposto di imposta in relazione all'attitudine del fatto a manifestare capacità contributiva, piuttosto che in relazione al depauperamento del soggetto passivo ed all'arricchimento dell'ente impositore.

Ad ogni buon conto, ritiene la propria ricostruzione giuridica comunque soddisfacente rispetto agli indici del depauperamento e dell'arricchimento, in quanto l'effettuazione della operazione imponibile comunque comporta la nascita di una obbligazione a carico del soggetto cedente/prestatore; effetto che, eventualmente, non si produrrà stante l'esercizio della rivalsa.

Ciò che conta è che vi sia un soggetto il quale, compiendo una certa operazione, diviene debitore verso lo Stato: e che la legge riconosca in genere, ma non sempre, la rivalsa.

Non solo. Rispetto alle critiche rivolte dai sostenitori della tesi berliniana fondate sul riconoscimento del diritto di deduzione che per stessa natura dovrebbe portare ad escludere l'impovertimento, così argomenta⁴¹.

⁴¹ BERLIRI, *Problematica giuridica dell'Iva*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'Iva*, Giuffrè, 1973. L'Autore ha ritenuto che lo scoglio più grande per il riconoscimento del presupposto di fatto nel compimento della operazione imponibile fosse giustificare razionalmente e costruire giuridicamente la detrazione dell'imposta pagata per l'acquisto del bene rivenduto o di quelli acquistati per produrlo. Sostiene Berliri che un'imposta che abbia per oggetto la cessione di un bene può colpire l'intero valore del bene o una sua quota o essere dovuta in misura fissa ma

Il soggetto che ha effettuato l'operazione non versa tutto l'importo dell'imposta allo Stato, ma in genere può portare in detrazione l'Iva che gli è stata addebitata, ma tale esercizio non esclude di fatto l'impoverimento: in assenza della deduzione, infatti, lo stesso sarebbe stato causato, non dall'aver effettuato una operazione imponibile, ma dall'aver subito la rivalsa in relazione ad una operazione effettuata da altri.

Inoltre, criticando la tesi berlioriana, ritiene che non possa sostenersi che ciò che acquisisce lo Stato venga acquistato a titolo provvisorio, come accade nel versamento di ritenute d'acconto, poiché lo Stato nel momento in cui incassa una somma da un assoggettato per una vendita ad altro assoggettato diviene debitore della stessa somma verso l'acquirente e, quindi il suo patrimonio non si arricchisce in alcun modo.

D'altro canto, lo Stato diventa debitore non già della somma incassata ma dell'importo dell'Iva addebitata all'acquirente, posto che il venditore, in virtù delle deduzioni spettantegli potrebbe aver versato una somma minore.

Inoltre, non è affatto certo che in un rapporto tra assoggettati, lo Stato divenga debitore verso l'acquirente, poiché la legge prevede ipotesi in cui la deduzione non opera (basti ricordare l'ipotesi del soggetto che effettui operazioni esenti).

Nella normalità dei casi, comunque, il debito dello Stato sorge non già dal versamento, ma dall'addebito dell'Iva a titolo di

non può commisurarsi al valore del bene e depurarsi poi di un elemento squisitamente subiettivo quale è l'imposta pagata per procurarsi quel bene. Analogamente, la tassazione delle merci che un imprenditore preleva dalla sua impresa per il proprio consumo non appare facilmente giustificabile per un'imposta destinata a colpire le cessioni di merci, cioè i movimenti di ricchezza cui queste danno luogo. Da ultimo, esclude tale impostazione l'art. 21 laddove dispone che se viene emessa una fattura per operazioni inesistenti ovvero se in una fattura i corrispettivi, le operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o per quello corrispondente alle indicazioni della fattura. In base a tale disposizione, pertanto, l'imposta è dovuta anche in difetto di una cessione di beni o di una prestazione di servizi e persino di un qualunque movimento di ricchezza.

rivalsa effettuato dal cedente. Ciò si evince dall'art. 19, primo capoverso, “*per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17 è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativo alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa..*”.

Ragion per cui, posto che il diritto di deduzione è riconosciuto come un credito di imposta, se il credito di imposta è caratterizzato dal fatto di essere destinato a compensarsi con un debito d'imposta (salvi i casi di rimborso delle eventuali eccedenze) e, cioè con una obbligazione d'imposta, ne conseguirebbe per necessità logica che vi è un'obbligazione di imposta che sorge dal compimento di una determinata operazione imponibile.

Il che andrebbe in linea con quanto sostenuto da Autorevole dottrina⁴² circa la natura della deduzione come una forma di compensazione legale: invero, se vi è una compensazione, devono necessariamente esistere due obbligazioni distinte, le quali devono essere distintamente considerate.

Da tanto consegue che l'obbligazione derivante da una operazione imponibile sia una vera e propria obbligazione d'imposta.

In questa ricostruzione che identifica l'obbligazione di imposta nel compimento di tutte le operazioni imponibili, indipendentemente dalla qualifica soggettiva di coloro che ne sono coinvolti, gli istituti della deduzione e della rivalsa, sono assolutamente rilevanti e determinanti nella dinamica applicativa dell'imposta, ma sono fenomeni in realtà estranei al presupposto⁴³: la deduzione riguarda non la nascita di una nuova obbligazione ma un fenomeno di compensazione di una obbligazione già sorta, mentre la rivalsa attiene all'esercizio di un obbligo successivo alla realizzazione del presupposto di fatto.

⁴² F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Tipografia Editrice Cavour, Roma, 1974, pag. 52.

⁴³ F. GALLO, *op. cit.*; S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto Iva*, Milano, 1975.

La rivalsa, per Bosello, costituisce lo strumento attraverso il quale si completa l'obbligazione d'imposta; il che non significa ritenere gli istituti privi di rilevanza, significa semplicemente sostenere che l'Iva può esistere anche senza di essi.

Il ragionamento è fatto al limite, ma può verificarsi l'ipotesi di un soggetto che non abbia diritto a deduzione alcuna: in tal caso, non vi è dubbio che l'obbligazione nascente dalle operazioni imponibili eventualmente effettuate sia la stessa obbligazione che sarebbe sorta se il soggetto stesso avesse subito una rivalsa per l'Iva.

Analoghe considerazioni laddove il soggetto compia operazioni per le quali non vi sia l'obbligo di addebitare l'Iva in fattura: in questo caso, anche senza l'effettuazione della rivalsa, l'obbligazione di imposta sarà sempre la stessa.

Poiché le ipotesi di inesistenza di rivalsa e di deduzione sono previste dalla legge, è difficile pensare che il sistema dell'Iva vada costruito in definitiva solo in base ad esse o, quanto meno che non sia possibile ricostruire l'imposta come obbligazione senza dovere necessariamente farvi riferimento.

Dal verificarsi del presupposto, inteso come compimento di una cessione di beni, prestazione di servizi ed importazione, sorge una obbligazione alla quale, sia sotto il profilo giuridico formale sia sotto il profilo sostanziale, deve riconoscersi la natura di obbligazione d'imposta.

L'obbligazione che ne consegue può estinguersi con il pagamento o, ed è questa l'ipotesi più frequente, il contribuente può divenire creditore nei confronti dello Stato, per il verificarsi di un'altro presupposto, quando cioè gli viene addebitata l'imposta sul valore aggiunto.

In altre parole, il contribuente, in dipendenza di due diversi presupposti, sarà debitore e creditore ad un tempo verso lo Stato. Opererà a questo punto l'istituto della compensazione ed il contribuente verserà quanto del suo debito non compensato o otterrà il rimborso del suo credito, sempre per la parte non compensata.

Vi sono, quindi, due distinte obbligazioni da considerare, sia che si ritenga che confluiscono ambedue nel rapporto giuridico d'imposta, sia che si preferisca considerarli come due rapporti diversi.

L'effetto finale di tale meccanismo sarà in generale il prelievo sul consumo: ma l'imposta o obbligazione di imposta, per Bosello, resta sempre e solo quella che sorge per aver ceduto un bene, prestato un servizio ed effettuata una importazione.

4. La teoria funzione di Franco Gallo.

Un approccio diametralmente opposto viene adottato da Franco Gallo, il quale ha operato una ricostruzione giuridica della normativa Iva - ed in particolare dell'istituto della rivalsa - in costante riferimento ai principi ed alle finalità che sono state delineate nella Prima e nella Seconda Direttiva IVA, con attenzione rivolta alla peculiarità del meccanismo impositivo.

Punto fermo della teorizzazione è rappresentato dalla consapevolezza che l'adozione del modello normativo nazionale è improntato alle finalità espressamente fissate nelle direttive Iva, tra le quali emerge l'intenzione di non provocare discriminazioni tra gli operatori economici non consumatori assoggettati ad imposta e di colpire, in via definitiva, senza salti o duplicazioni, il consumo di beni o servizi.

In una impostazione di vera mediazione tra la tesi berliriana e quella di Bosello, Franco Gallo non sconfessa *in toto* la teoria che individua nel consumo il presupposto dell'imposta, ma semplicemente riconduce il tutto ad una differente ottica.

Il meccanismo di tassazione delineato dal legislatore comunitario dovrebbe in linea generale garantire che il soggetto formale del tributo non resti mai definitivamente inciso dal prelievo, ma trasferisca sempre in avanti, sul consumo, tale onere: ragion per cui, la finalità comunitaria di introdurre e disciplinare un'imposta che potesse garantire una tassazione uniforme e neutrale sul consumo, non costituirebbe il

presupposto, quanto piuttosto un valore aggiunto che avrebbe dovuto trovare garanzia nel modello applicativo.

La ricostruzione di Gallo muove dal riconoscimento della essenziale funzione svolta dall'istituto della rivalsa e della detrazione nell'ambito del meccanismo impositivo: solo laddove il diritto di rivalsa ed il diritto di detrazione sono esercitati in stretta connessione tra loro può essere garantita la *ratio* del tributo, identificata nella partecipazione alle spese pubbliche in relazione al fatto del consumo, senza alcuna discriminazione nei confronti dei produttori dei beni e dei prestatori dei servizi.

Dignità giuridica viene così attribuita al diritto di rivalsa che, al pari del diritto di deduzione, costituisce per l'Autore lo strumento giuridico più idoneo a garantire la neutralità dell'imposta e a far scivolare l'onere tributario effettivo verso il consumo.

Si tratta, in sostanza, di veri e propri elementi cardine del meccanismo impositivo dell'Iva nell'ambito del quale esistono da un lato gli obblighi del soggetto passivo, derivanti dal compimento delle operazioni imponibili, finalizzati al versamento all'erario di una somma a titolo di imposta, e dall'altro le potestà dell'ente impositore volte all'accertamento dell'esatto adempimento di tali obblighi.⁴⁴

Nel sistema italiano questo meccanismo sarebbe assicurato dalla coesistenza di tali elementi:

- fatturazione con esposizione separata dell'imposta;
- rivalsa sul prezzo o corrispettivo a carico del cessionario;
- detrazione dell'imposta, dovuta sul complesso delle vendite e delle prestazioni, dell'imposta corrisposta in via di rivalsa sul complesso degli acquisti;
- versamento della relativa differenza all'Erario.

In tale contesto, è proprio il meccanismo della rivalsa / detrazione a consentire la realizzazione della finalità, quale appunto il non colpire direttamente il bene o il servizio al momento del consumo ma di seguirlo fin dal momento della sua

⁴⁴ F. GALLO, *op. cit.*, pag. 56.

prima utilizzazione via via attraverso le sue successive trasformazioni ed addizioni nella fase produttiva fino all'immissione nel consumo finale: l'acquisizione all'erario del tributo sul valore pieno del bene o servizio avviene così normalmente ed è anzi condizionato solo alla cessione o prestazione al consumatore finale.

Per effetto della rivalsa delle imposte afferenti le vendite e della detrazione di quelle afferenti gli acquisti, il sistema garantisce che nessuna quota dell'imposta rimane normalmente a carico di coloro che partecipano al ciclo produttivo e distributivo dei beni o servizi trasferendosene, appunto, l'intero onere sui consumatori.

L'esercizio della rivalsa e della detrazione comporta che i versamenti effettuati in ogni stadio dal soggetto passivo cedente in relazione al compimento da parte sua dell'operazione imponibile costituiscano un suo credito compensabile in capo al cessionario e, di conseguenza, si qualificano come provvisori, anticipati e frazionati rispetto alla successiva acquisizione all'erario del tributo sul valore pieno.

Invero, solo con il passaggio dall'ultimo soggetto passivo d'imposta al consumatore finale del bene e del servizio viene meno il congegno esplicito delle rivalse e delle deduzione ed avviene così l'acquisizione definitiva da parte dell'Erario di una somma a titolo di imposta.

La frattura con l'impostazione berliniana è sul punto evidente: le operazioni intermedie, che intercorrono tra operatori economici, non rilevano né come obbligazioni accessorie, né come obbligazioni di imposta, ma assolvono ad una funzione puramente procedimentale, stando esse ad indicare non tanto quegli eventi cui ricollegare direttamente la capacità contributiva voluta colpire, quanto semplicemente la sfera degli atti da cui prende l'avvio il procedimento impositivo⁴⁵.

⁴⁵ Rispetto alla qualificazione delle obbligazioni scaturenti dalle operazioni tra operatori economici, l'Autore ne sottolinea l'irrilevanza, ritenendo che le medesime sarebbe finalizzate all'acquisizione all'erario, a titolo definitivo, di una somma originariamente versata ai singoli stadi in

Per Gallo è il meccanismo impositivo dell'Iva, e non tanto il presupposto, a rendere l'imposta da un punto di vista degli effetti economici un'imposta neutrale e sui consumi.⁴⁶

Di tanto vi sarebbe conferma dalla variegata struttura dell'imposta: il presupposto formale del tributo, inteso come circostanza o situazione di fatto il cui verificarsi rende applicabile l'imposta, si identifica con circostanze diverse che nulla hanno a che vedere con il fatto del consumo (cessioni, prestazioni o importazioni), anche laddove il presupposto medesimo venga posto in essere da soggetti che, proprio per l'operare del meccanismo e per la provvisorietà dei pagamenti da essi effettuati, non si identificano affatto con coloro che dovrebbero essere istituzionalmente incisi dall'imposta e cioè i consumatori.⁴⁷

L'obiettivo di politica fiscale viene perseguito e sostanzialmente raggiunto per effetto del gioco del diritto della rivalsa e del diritto di detrazione, istituti che seppur non utili ai

via provvisoria ed anticipata, e tra le stesse si differenzierebbero solo nell'entità e nei soggetti che sono chiamati ad adempierli, ma non nella struttura e nella natura.

⁴⁶ Gallo riprendendo sostanzialmente la posizione di F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 127 e E. CAPACCIOLI, intervento al convegno ISLE sulla riforma tributaria in *La riforma tributaria*, Milano, 1972, vol. I, pag. 49, ritiene che la tassazione sul consumo e la conseguente neutralità nella fase che precede l'immissione al consumo di un bene e/o servizio rappresenta l'obiettivo principale di politica fiscale preposto dalla Comunità europea ed il cui raggiungimento è stato demandato alle legislazioni dei singoli Stati Membri.

⁴⁷ Sulla posizione dei soggetti passivi Iva, come delineati dagli artt. 4 e 5 del d.p.r. 633/1972, si segnala L. CECAMORE, *L'imprenditore come soggetto passivo di imposta*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'Iva*, Milano, 1973, pag. 48 " i soggetti che assolvono giuridicamente l'imposta sono, al limite, coinvolti, in una fattispecie impositiva (consumo) che nella normalità dei casi è ad essi estranea". trattasi di soggetti che partecipano attivamente all'applicazione dell'imposta, ma solo da un punto di vista tecnico formale in quanto titolari degli strumenti giuridici idonei a trasferire l'imposta in avanti verso il consumatore finale.

fini della individuazione del presupposto d'imposta e dei soggetti passivi in senso sostanziale concorrono appieno alla realizzazione della *ratio* giustificatrice⁴⁸.

La concezione così evidenziata si fonda sul riconoscimento della strumentalità degli istituti della rivalsa e della detrazione

⁴⁸ Gallo si cimenta nella giustificazione a livello costituzionale dell'imposta sul valore aggiunto e quindi nella individuazione della capacità economica che si intende colpire attraverso il peculiare meccanismo impositivo. In proposito sostiene che nello svolgersi del modulo impositivo l'esercizio dei diritti di rivalsa e detrazione, con le conseguenti situazioni di debito a carico del cedente e di credito a favore del cessionario cui danno luogo verso l'Erario, rende possibile, secondo il caratteristico schema teorico di applicazione di cui essi costituiscono il cardine, l'acquisizione all'erario stesso di una somma a titolo di imposta sul valore aggiunto conseguentemente la contemporanea attuazione della *ratio* unitaria suddetta. Sarebbe proprio il gioco rivalsa/detrazione a determinare l'Iva come una imposta sul valore aggiunto tendenzialmente incidente sui consumi, con determinazione dell'importo che deve essere corrisposto dai singoli soggetti passivi vale a dire la stessa prestazione tributaria effettuata in modo frazionato e anticipato sia rispetto alla determinazione del giro d'affari nell'unità di tempo dell'anno sia rispetto alla definitiva acquisizione. Tale meccanismo consentirebbe altresì che nessuna quota dell'imposta venga fatta rimanere a carico dell'operatore economico e l'intero onere viene giuridicamente trasferito sul consumatore, consentendo appunto di riferire il concorso alle spese pubbliche al fatto del consumo. In quest'ottica la giustificazione costituzionale dell'Iva non sarebbe da rintracciarsi nel compimento di singole operazioni imponibili – cfr A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'Iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1972, 725 ss - da parte dell'assoggettato formalmente all'imposta: ed infatti il tributo sarebbe provvisoriamente e in via frazionata corrisposto da un soggetto che, potendo beneficiare del diritto alla detrazione, difficilmente dimostra una specifica capacità contributiva e le operazioni dallo stesso compiute non costituiscono un indice diretto di capacità contributiva. Ciononostante, la costituzionalità dell'imposta può essere affermata nella sua globalità, in quanto è proprio il meccanismo impositivo, con la sua funzione di non gravare i produttori del peso del tributo e di far slittare tendenzialmente l'imposta sul consumo, in questo senso l'imposta riconnette la partecipazione alle spese pubbliche all'incisione del consumo e cioè alla stessa *ratio* del procedimento.

rispetto sia alla *ratio* specifica dell'imposta -da rintracciarsi nel procacciamento dei mezzi finanziari attraverso l'incisione al consumo - sia alla *ratio* generale comune ad ogni tributo quale istituto giuridico, quale la partecipazione alle pubbliche spese in relazione ad una data manifestazione di capacità contributiva.

Le disposizioni disciplinanti la rivalsa, alla luce delle peculiarità e della finalità che svolge nell'ambito del meccanismo impositivo, sono parte integrante del sistema e, come tali rispondono pienamente alla *ratio* che ad esso è sottesa.

Sostanzialmente, il rilievo della non inerenza con gli aspetti sostanziali dell'imposta non esclude la natura tributaria dell'istituto: l'identificazione della natura tributaria o privatistica della rivalsa deve avvenire attraverso una disamina della rispondenza o meno delle norme che la regolano alla *ratio* del singolo tributo in modo da determinare se esse integrino o meno il sistema normativo in cui ogni tributo si identifica in funzione della *ratio* che ad esso si sottende.⁴⁹

Il giudizio di strumentalità non comporta, tuttavia, una logicità del sistema o, meglio, una assoluta coerenza delle norme procedimentali rispetto alla *ratio*, individuata nel non far gravare il tributo sui produttori, non creare discriminazioni tra gli stessi e

⁴⁹ Gallo critica le posizioni di A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico di imposta*, Milano, 1937, di M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937 e di G. TESORO, *Istituzioni di diritto tributario*, Bari, 1938, che identificando il tributo esclusivamente come un rapporto giuridico intercorrente tra l'ente impositore ed uno o più soggetti passivi, affermavano da un lato la totale estraneità della materia della rivalsa rispetto al fenomeno tributario e, dall'altro, qualificavano tali rapporti come indici riflessi di altri rapporti intercorrenti tra il soggetto passivo dei primi e l'ente impositore. Le posizioni sarebbe poco convincenti per l'Autore: la prima perché limita arbitrariamente l'ambito del fenomeno tributario alle sole relazioni con il soggetto impositore e comporta, d'altra parte, la necessaria e talvolta ingiustificata inserzione nell'ambito degli istituti civilistici di ogni altro rapporto conseguente al prelievo tributario; la seconda perché distorce anch'essa arbitrariamente il dato normativo riconoscendo la sussistenza di doveri di prestazioni nei confronti dell'ente impositore a carico dei soggetti cui la legge non impone affatto tali doveri.

consentire il trasferimento del tributo, con effetti generali, realmente sul consumo⁵⁰.

Ad esempio, laddove il legislatore intenzionalmente fa gravare l'imposta sul produttore e non sul consumatore fino a farle perdere i connotati di imposta gravante tendenzialmente sui consumi, il canone giustificativo difficilmente potrà continuare ad essere quello dell'incisione al consumo, ma si ridurrà a quello di colpire, seppure eccezionalmente e per ragioni di politica economica, la capacità contributiva del produttore a preferenza del consumatore.

Sostanzialmente, Gallo ritiene che l'emersione nel modulo impositivo sia di elementi irrazionali sia di uno scollamento tra la "resa" in termini applicativi della disciplina della disciplina contenuta nel dpr 633/1972 e la *ratio* sottesa al tributo, costituirebbe una conferma su come le imposte neutrali, gravanti sempre con carattere di generalità sui consumi, corrano il rischio di essere un mito che difficilmente può essere calato, puntualmente e sempre, nella realtà pur utilizzando strumenti giuridici anche i più perfezionati⁵¹.

Il consumo, per concludere, nulla è se non la finalità sottesa al nuovo sistema impositivo e si colloca al di fuori dell'orbita tributaria, tanto da non rivestire alcuna rilevanza giuridica; del pari, le operazioni imponibili possono essere intese come presupposto di imposta solo nel senso di atti che determinano l'avvio del procedimento di applicazione dell'Iva e fissano i

⁵⁰ Gallo nutre serie riserve sulla rispondenza delle norme procedurali alla *ratio* del tributo, ritenendo in proposito che il sistema contempli degli effetti distorsivi rispetto alla costruzione teorica delineata del tributo, determinati dalla previsione di fattispecie nelle quali vi sia un parziale o totale divieto di esercitare la rivalsa o la detrazione.

⁵¹ In realtà per l'Autore sarebbero proprio tale elementi di "disturbo" a far sì che l'obiettivo, inteso appunto nella incisione al consumo, sia "giuridicizzato" sino a tal punto da farlo entrare all'interno della struttura del tributo assumendo quale presupposto di fatto la stessa cessione al consumo e quale soggetto passivo d'imposta, giuridicamente rilevante, il consumatore.

momenti di decorrenza per i diversi adempimenti sostanziali e formali previsti dalla legge.

5. La qualificazione del rapporto di rivalsa.

Controversa, negli anni, è stata la qualificazione privatistica e/o pubblicistica del rapporto di rivalsa che, inevitabilmente, coinvolge il più ampio problema della individuazione delle manifestazioni di capacità contributiva nell'imposizione Iva.

Sostanzialmente, come emerge dalla rassegna delle elaborazioni dottrinali sopra riportate, il problema iniziale è stato quello di capire se la dichiarata finalità sottesa all'introduzione dell'Iva, quale appunto l'incisione sul consumo finale di beni e servizi, comportasse l'obbligo formale di addebitare l'imposta o, piuttosto, costituisse un vincolo sostanziale teso a realizzare una tassazione effettiva in capo al consumatore finale.

Gli effetti sono chiaramente differenti: nel primo caso, il mancato esercizio della rivalsa da parte del cedente/prestatore rimarrebbe del tutto indifferente al sistema, mentre nel secondo caso si potrebbe configurare una violazione della disciplina tributaria.

Come già esposto, le principali ricostruzioni dell'imposta elaborate dalla nostra dottrina disegnano concezioni dell'Iva piuttosto diverse, che pur originano da un medesimo interrogativo: se il principio di capacità contributiva richieda necessariamente la coincidenza tra il soggetto che sopporta l'onere economico del tributo e quello che ne pone in essere il presupposto in senso giuridico⁵².

⁵² Nella rassegna delle ricostruzioni giuridiche dell'imposta sul valore aggiunto merita attenzione l'impostazione adottata da F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 193 e *Nozione di valore aggiunto imponibile e profili costituzionali della relativa imposta*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1970, I, pag. 527 e ss., il quale, ragionando in termini prettamente costituzionalistici, ha contrastato la teoria dell'Iva come imposta sul consumo di beni e servizi. L'Autore muove dal presupposto che l'unica nozione di capacità contributiva da

Vi è stato chi ha impostato il problema attraverso la dicotomia tra profili statici e dinamici dell'imposta e tra profili giuridici ed economici, chiedendosi se alla struttura economica e dinamica corrisponda o meno un'analogia struttura giuridica, quindi se la rivalsa e la detrazione, che sono propriamente gli elementi dinamici del meccanismo, abbiano rilevanza giuridica e quindi se concorrano o meno a determinare sotto il profilo di stretto diritto la struttura del tributo⁵³.

Ragion per cui, posto che sotto il profilo soggettivo alla manifestazione di capacità contributiva deve corrispondere un prelievo tributario, il punto controverso è se quest'ultimo debba essere individuato in termini strettamente giuridico-formali, ovvero economico-sostanziali.

La dinamica dell'imposta evidenzia una dissociazione tra contribuente di fatto e contribuente di diritto che ha portato alla elaborazione di due principali ipotesi ricostruttive, l'una tendente ad identificare nel contribuente di fatto il soggetto che manifesta la capacità contributiva colpita dall'imposta ed a qualificare corrispondentemente l'Iva come una imposta sui consumi; l'altra, invece, identifica nel contribuente di diritto il soggetto che manifesta tale capacità e che qualifica il tributo come un'imposta d'atto.

accogliere in via generale – e quindi anche con riferimento all'Iva – sarebbe quella della manifestazione del godimento di pubblici servizi; di conseguenza, la *ratio* dell'imposta sarebbe da individuarsi nella finalità di gravare sul soggetto che “produce” il valore aggiunto inteso in senso economico e, di riflesso, il meccanismo applicativo dell'imposta dovrebbe preferibilmente fondarsi sul metodo delle deduzioni fisiche e non finanziarie. Sulla portata e sui riflessi della teoria di Maffezzoni, si segnala F. GALLO, *F. Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2005, pag. 1259.

⁵³ L. SALVINI, *Rivalsa detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, II, pag. 1288.

È stato osservato⁵⁴ come entrambe le ricostruzioni possano essere ritenute valide sulla base del peculiare meccanismo impositivo che caratterizza l'imposta sul valore aggiunto.

La tesi che identifica nel consumatore finale – o contribuente di fatto – il soggetto che manifesta la capacità contributiva colpita dal prelievo si fonda essenzialmente sul riconoscimento della struttura articolata dell'imposta che, realizzata mediante un meccanismo impositivo plurifase, garantisce la tassazione del consumo di beni e servizi mediante la tassazione delle operazioni imponibili, mantenendo la neutralità nei confronti degli operatori soggetti passivi Iva, grazie alla combinazione degli istituti della rivalsa e della detrazione.

Quindi il presupposto si identifica nel consumo e la conformità all'art. 53 della costituzione viene resa nei confronti di un soggetto, quale appunto il consumatore finale/contribuente di fatto, che è effettivamente chiamato a sopportare il peso dell'imposta in virtù del meccanismo impositivo.

In quest'ottica l'Iva è stata valorizzata in un'ottica prettamente dinamica, come imposta plurifase che, attraverso il meccanismo delle detrazioni e della rivalsa scivola a valle, per arrestarsi definitivamente in capo al consumatore finale, il quale essendo il soggetto cui i diritti di detrazione e rivalsa non sono affatto attribuiti, resta in via definitiva inciso dal prelievo e risulta essere il soggetto effettivamente portatore della capacità contributiva⁵⁵.

⁵⁴ L. SALVINI, *Iva e operazioni inesistenti – elementi per una teoria dell'imposta*, Roma, 1992, edizione provvisoria.

⁵⁵ Si rinvia al secondo paragrafo del presente capitolo, relativo alla ricostruzione dell'Iva come imposta sul consumo, operata da Berliri. Si segnala in merito alla qualificazione del consumo, come elemento giustificativo dell'imposizione, seppur con differenti implicazioni in ordine alla ricostruzione dell'imposta, F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, 1974, 17 e ss; F. GALLO, *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in Riv. Dir. Fin., 1978, I, pag. 598. Contro tale rilevanza dell'elemento del consumo, G. MICHELI, *Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana*, in Riv. Dir. Fin., 1979, I, 665; FANTOZZI, *Presupposti e soggetti passivi dell'Iva*, in Dir. Prat. Trib., 1972, 725, il quale considera soggetti passivi i soggetti passivi

L'impostazione di matrice berliriana, che individua la giustificazione costituzionale dell'Iva nella immissione al consumo, eleva la rivalsa a parte integrante della struttura del tributo, espressamente prevista per incidere con l'onere fiscale il soggetto passivo del rapporto di rivalsa.

Così che la funzione di questo meccanismo sarebbe proprio quella di porre la partecipazione alle spese pubbliche a carico del soggetto che effettivamente manifesta la capacità contributiva colpita dal tributo, essendo questa ravvisabile nel consumo.

La ricostruzione alternativa, al contrario, fa leva essenzialmente sul riconoscimento legale della qualifica di soggetto passivo d'imposta in capo al soggetto che effettua operazioni di cessioni di beni e di prestazioni di servizi, oltre all'attribuzione in capo al medesimo di adempimenti svariati⁵⁶, l'esistenza e l'ammontare delle sanzioni previste per l'inadempimento, nonché la circostanza che per effetto distorsivo di alcune disposizioni e per fenomeni di rigidità nella traslazione economica, il soggetto passivo di diritto può rimanere inciso dall'onere del tributo⁵⁷.

Iva con riferimento alla loro attività, cioè assumendo a presupposto la massa delle operazioni attive al netto delle detrazioni sugli acquisti. La recente dottrina ha avvalorato la ricostruzione berliriana: si richiamo gli importanti contributi di R. LUPI, voce Imposta sul valore aggiunto (IVA) in Enc. Giur. Treccani, XVIII, 1989, pag. 1 ss, nonché A. COMELLI, *L'Iva quale imposta sul consumo*, in Riv. Dir. Trib., 1996, II, p. 1136; A. COMELLI, *La natura dell'imposta*, in *L'imposta sul valore aggiunto – Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* a cura di F. TESAURO, Utet, 2001; A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, CEDAM, 2000.

⁵⁶ A carico del contribuente di diritto, invero, sono posti sia l'obbligo di versamento dell'imposta nei confronti dell'Erario che sussiste, come si svilupperà nel successivo capitolo indipendentemente dall'avvenuto pagamento da parte della controparte commerciale dell'imposta addebitata in via di rivalsa, sia gli obblighi di natura formale previsti dall'art. 21 e ss del d.p.r. 633/1972.

⁵⁷ F. BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. Dir. Fin., 1978, I, pag. 420; F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979, pag. 23; S. SAMMARTINO, *Profilo*

Di riflesso, i soggetti passivi dell'imposta vengono identificati in coloro che pongono in essere l'operazione, essendo priva di rilievo la circostanza che non siano essi a sopportare in senso economico ed in via definitiva l'onere del tributo.

Oltre al dato strettamente semantico, individuabile nell'art. 17 del d.p.r. 633/1972 - che definisce soggetti passivi coloro che effettuano l'operazione e ai quali si riconosce, per l'effetto, il diritto a detrazione dell'imposta versata a monte -, la presente tesi si fonda sulla interpretazione della rivalsa quale strumento irrilevante, in quanto il relativo rapporto attiene unicamente alla sfera dei rapporti tra privati, senza partecipare della natura pubblicistica delle norme tributarie e senza entrare a far parte della struttura giuridica dell'imposta.

Indubbiamente, la tesi giuridico-formale ha un indubbio punto di forza nel fatto di dare coerenza alla ricostruzione dell'imposta in ogni sua fase: il fatto che per ogni operazione contemplata nell'art. 1- sia se intercorra tra soggetti passivi sia nei confronti del consumatore finale – esiste un medesimo soggetto passivo di diritto, ossia colui che effettua l'operazione imponibile, consente di giungere a conclusioni omogenee in termini di capacità contributiva, nonché valide in tutte le fasi dell'applicazione dell'imposta.

In questa ricostruzione, che richiama gli studi sulla rivalsa effettuati in materie di imposte dirette, essa viene assimilata alle azioni civilistiche di indebito arricchimento, di surrogazione o di regresso, mentre l'intenzione del legislatore di strutturare il tributo colpendo il contribuente di fatto attraverso l'esercizio della rivalsa deve rimanere confinata nell'ambito economico o pregiudiziale, e non può assurgere a rilevanza in punto di diritto.

Impostazione, questa, condivisa appieno dallo scenario giurisprudenziale⁵⁸ che si è pronunciato in ordine alla natura

soggettivo del presupposto dell'Iva, Milano, 1975, pag. 19; A. DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981.

⁵⁸ Cass. Civ., 9 febbraio 2010, n. 2826; Cass. Civ., 13 gennaio 2010, n. 355; Cass. Civ. 19 agosto 2009, n. 18487; Cass. Civ. 30 gennaio 2009, n. 2501; Cass. Civ., 6 agosto 2008, n. 21214; Cass. Civ., 11 ottobre 2007, n.

privatistica della rivalsa rispetto all'annosa problematica della individuazione della legittimazione attiva nelle controversie di rimborso da erronea e/o indebita applicazione dell'Iva.

Sul punto, invero, si è affermato che l'operazione imponibile dia luogo a tre distinti rapporti: uno di diritto tributario tra il cedente e l'Amministrazione finanziaria in ordine al pagamento dell'imposta, uno di diritto tributario tra il cessionario e l'Amministrazione finanziaria in ordine alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa ed uno di diritto privato tra il cedente e il cessionario in ordine alla rivalsa.

Come verrà successivamente sviluppato, allorché un'operazione erroneamente è stata assoggettata ad IVA sono privi di fondamento il pagamento dell'imposta da parte del cedente, la rivalsa da costui effettuata nei confronti del cessionario e la detrazione da quest'ultimo operata nella sua dichiarazione IVA e pertanto: il cedente ha diritto di chiedere all'Amministrazione il rimborso IVA; il cessionario ha diritto di chiedere al cedente la restituzione IVA pagatagli in rivalsa; l'Amministrazione ha il potere (dovere) di escludere la detrazione IVA pagata in rivalsa dalla dichiarazione IVA presentata dal cessionario.

Le tre azioni sono autonome - in quanto si svolgono tra soggetti diversi e in quanto l'esercizio del corrispondente diritto compete al titolare di questo stesso - e quindi non interferiscono tra loro, con le conseguenze: che l'Amministrazione non potrebbe opporre al cedente che agisca per il rimborso il fatto che costui si sia rivalso sul cessionario; che il cedente non potrebbe opporre al cessionario che agisca in restituzione il fatto che esso (cedente) abbia pagato l'imposta all'Amministrazione;

6310; Cass. Civ., 1° ottobre 2004, n. 16982; Cass. Civ., 9 luglio 2004, n. 12719; Cass. Civ., 19 febbraio 2004, n. 3306; Cass. Civ., 5 maggio 2003, n. 6778; Cass. Civ., SS.UU., 29 aprile 2003, n. 6632; Cass. Civ., 22 aprile 2003, n. 6419; Cass. Civ., 11 febbraio 2003, n. 1995; Cass. Civ., 27 giugno 2001, n. 8783; Cass. Civ., SS.UU., 14 maggio 2001, n. 208; Cass. Civ., 28 aprile 2000, n. 5427; Cass. Civ., SS.UU., 22 maggio 1998, n. 5140; Cass. Civ., 10 giugno 1998.

che il cessionario non potrebbe opporre all'Amministrazione che escluda la detrazione né il fatto che lui abbia pagato in via di rivalsa al cedente né il fatto che costui abbia pagato l'imposta.

Parte della dottrina ha privilegiato una più ampia e sostanziale ricostruzione del tributo, tesa a ricomprendere tutti gli strumenti che il legislatore ha previsto per il corretto operare del meccanismo dell'imposta in esame, attribuendo dignità giuridica all'istituto mediante una accurata analisi dell'istituto nelle sue forme applicative.

Per Amatucci⁵⁹ la qualificazione tributaria dell'obbligazione non può ad alcun titolo essere compromessa dalla natura privatistica del creditore, né dalla carenza di arricchimento dello Stato e di definitività del versamento, richiamando in proposito la ricostruzione berliriana che qualifica tale rapporto come meramente accessorio.

Sostiene in proposito che il cedente / prestatore riveste una funzione per certi versi simile a quella dell'esattore, in quanto destinatario, e non titolare, dell'esercizio del diritto di credito dello Stato.

Sarebbe proprio la carenza di arricchimento dello stato a richiamare il rapporto esattoriale: con il versamento, coevo alle dichiarazioni, da parte dei cedenti o prestatori, in virtù dell'art. 17, si realizza l'arricchimento, sebbene con la detrazione prevista dall'art. 18.

Perciò per Amatucci al verificarsi degli elementi della fattispecie, cioè delle operazioni definite imponibili dall'art. 1, è collegata la nascita di un'obbligazione tributaria, la cui prestazione è un'imposta che in genere solo in parte viene incamerata dal cedente o prestatore a titolo di recupero dell'imposta da lui versata in qualità di cessionario o committente.

In tal senso, l'Autore critica la posizione di Gallo che qualifica la rivalsa come un diritto soggettivo di credito attribuito al cedente o prestatore affinché lo eserciti obbligatoriamente,

⁵⁹ A. AMATUCCI, *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'Iva*, in Riv. Dir. Fin., 1976, I, pag. 590.

condividendo però con questi la natura tributaria della rivalsa, anche se non disciplina rapporti tra soggetti ed enti pubblici.

Per Fantozzi⁶⁰ la rivalsa, nell'Iva, entra finalmente a far parte degli istituti sicuramente appartenenti al diritto tributario: non viene infatti condivisa appieno la tesi berliniana secondo la quale il legislatore abbia voluto introdurre un criterio di distinzione tra la rivalsa esercitata nei confronti di un assoggettato e quella esercitata nei confronti del consumatore finale: la prima dipenderebbe dal meccanismo di imposta, nel senso che se il versamento avviene a titolo d'acconto, ed è quindi accessorio e non a titolo di imposta, l'acquirente che non rimborsasse l'imposta tramite la rivalsa si arricchirebbe in via indebita a spese del debitore.

Al contrario, la rivalsa che ricade sul consumatore finale denoterebbe aspetti simili a quelli di diritto civile, sia pure senza il vincolo di solidarietà per il pagamento dell'imposta.

Fantozzi, invece, ritiene che sia più corretto prendere le mosse dalla rilevanza per il diritto tributario di tutti gli scambi e, quindi, di tutti i versamenti, per poter così affermare l'indifferenza tra rivalsa operata a carico di assoggettati e rivalsa a carico del consumatore finale.

Ritiene in proposito che da una prospettiva prettamente giuridica l'obbligo o la facoltà di rivalsa presentano la stessa natura. La differenza è data se mai dall'impossibilità meramente economica per il consumatore di dedurre l'imposta pagata per la rivalsa.

Analogamente, non si ha alcuna differenza nell'ipotesi di mancato esercizio della rivalsa. Purchè, infatti, l'imposta sia indicata in fattura l'acquirente assoggettato potrà detrarla anche se non l'ha effettivamente pagata.

Il soggetto d'imposta, quindi, si gioverà della mancata rivalsa anche se non l'ha effettivamente pagata; del pari, il consumatore si avvantaggerà della mancata traslazione dell'imposta da parte dell'ultimo assoggettato.

⁶⁰ A. FANTOZZI, *Profili giuridici dell'imposta sul valore aggiunto*, in *La Riforma Tributaria*, Milano, I, 1972, pag. 39.

CAPITOLO III

La rivalsa nell'imposta sul valore aggiunto: nozione e modalità di esercizio.

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. La rivalsa nell'imposta sul valore aggiunto; 3. I presupposti che condizionano l'esercizio della rivalsa; 4. La natura dell'addebito di imposta a titolo di rivalsa; 5. I rapporti tra la rivalsa e la fattura; 6. Il ruolo della fattura nelle operazioni inesistenti; 7. Rivalsa ed esigibilità dell'imposta.

1. Premessa.

La rivalsa è un istituto operativo nell'ambito del diritto tributario, non esclusivo dell'ambito delle imposte indirette e, quindi dell'Iva.

Se ne ravvisa, essenzialmente, una duplice accezione.

Secondo una definizione generale, nell'ambito tributario per rivalsa si intende quell'istituto che, disciplinando rapporti tra soggetti privati, consente la traslazione dell'onere del tributo, e viene prevista dalla legge quando il soggetto titolare dell'obbligo di pagamento dell'imposta verso l'Erario – individuato quale soggetto attivo della rivalsa – è diverso dal soggetto che ne pone in essere il presupposto inteso in senso giuridico o anche solo economico – qualificabile come soggetto passivo della rivalsa.

Una seconda accezione, molto vicina al contesto civilistico, la individua sempre nella funzione di traslare – sicuramente da un punto di vista economico – l'onere del tributo tra più soggetti, tutti coobbligati al pagamento del medesimo tributo in quanto tutti hanno concorso alla realizzazione del relativo presupposto.

In questo caso, la finalità sottesa all'istituto è chiaramente quella di redistribuire tra i coobbligati il carico fiscale in relazione alla partecipazione di ognuno a tale realizzazione⁶¹.

Palese ed immediata è la differenza tra le citate nozioni di rivalsa: nel primo caso, i soggetti coinvolti nella dinamica della rivalsa non realizzano il presupposto di imposta e quindi l'elemento differenziante è costituito dall'estraneità del

⁶¹ Vi è stato chi ha ritenuto tale forma di rivalsa non qualificabile come rivalsa tributaria. F. BOSELLO, *Rivalsa*, Enciclopedia Giuridica, XXVII, Roma, 1991. Si tratterebbe, sostanzialmente, di una problematica che non si discosterebbe da quella comune del regresso civilistico tra coobbligati, previsto dall'art. 1299 c.c., se non per il fatto che in essa interferiscono principi e norme fiscali, primo fra tutti quello che vuole che l'onere tributario gravi economicamente solo sul soggetto che ha realizzato il presupposto di imposta. In ordine alla rivalsa come meccanismo di redistribuzione interna del carico fiscale, si veda A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968; A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra soggetti passivi del tributo*, Riv. Dir. Trib., 1969, I, pag. 81 e ss.

presupposto rispetto al soggetto chiamato ad effettuare il pagamento all'Erario.

Di conseguenza, la rivalsa svolge una funzione strettamente attinente all'applicazione del principio di capacità contributiva.

Attraverso la rivalsa, pertanto, il primo soggetto pone a carico del secondo l'ammontare dell'imposta applicabile ad un dato fatto economico, realizzando in tal modo che il soggetto che realizza il presupposto del tributo effettivamente sopporti il relativo onere economico⁶².

Sintetizzando, pertanto, è un meccanismo di natura strettamente privata, in quanto si colloca nell'ambito dei rapporti tra soggetti privati, ed attribuisce evidentemente un autonomo titolo di credito ed una autonoma evidenza alla somma che viene trasferita dal soggetto attivo a quello passivo della rivalsa (o viceversa), in relazione al rapporto sostanziale sottostante, intercorrente tra i medesimi soggetti.

L'esercizio della rivalsa, nelle molteplici forme cui si atteggia nell'ambito tributario, può costituire l'adempimento di un obbligo, l'esercizio di un diritto o semplicemente l'esercizio di una facoltà.

Appare di tutta evidenza come l'interesse del legislatore a che l'onere del tributo si trasferisca effettivamente ed interamente sul soggetto che, realizzando il presupposto d'imposta, dimostra la capacità contributiva si manifesta compiutamente nella prescrizione dell'obbligo di rivalsa, in molti casi sanzionata espressamente attraverso la comminatoria di nullità dei patti contrari.

È del pari innegabile che comunemente l'obbligo di rivalsa ha per contenuto l'esercizio di un diritto di credito: in questo caso vi è la coesistenza di due distinte situazioni in capo al soggetto attivo, per cui si può correttamente parlare di un suo obbligo – diritto di rivalsa.

Obbligo rispetto all'ordinamento che reagisce mediante l'irrogazione di sanzioni all'inadempimento del soggetto attivo,

⁶² L. SALVINI, *Rivalsa nel diritto tributario*, in Digesto delle Discipline Privatistiche, sezione commerciale, XIII, pag. 30 ss.

così manifestando l'interesse sia all'effettiva percezione del tributo da parte dell'Erario, sia all'effettiva traslazione del tributo medesimo in capo al soggetto passivo.

Diritto, nell'ambito dei rapporti privati, ovvero diritto di credito del soggetto attivo nei confronti di quello passivo avente ad oggetto una somma pari a quella che il primo è obbligato a versare all'Erario.

Come acutamente rilevato⁶³, nella previsione normativa dell'obbligo è assorbita quella del diritto anche se le due previsioni attengono a rapporti diversi: se un soggetto deve esercitare la rivalsa, il soggetto passivo non può infatti legittimamente opporsi a tale esercizio. Così a differenziare le ipotesi di obbligo di rivalsa da quelle di mero diritto non è tanto l'attribuzione di un diritto in luogo della prescrizione di un obbligo, quanto l'assenza della prescrizione dell'obbligo.

Per quanto concerne specificatamente l'esperienza italiana, l'istituto della rivalsa è stata originariamente concepito con riferimento alle figure del sostituto d'imposta⁶⁴ ed oggi trova la

⁶³ L. SALVINI, op. cit., pag. 31.

⁶⁴ Secondo la definizione contenuta nell'art. 64 del d.p.r. 600/1972, il sostituto è *“colui che, in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili, e anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso.”* Sostanzialmente, il sostituto per espressa previsione normativa diventa parte di un rapporto giuridico complesso nel quale assume il ruolo di soggetto passivo ai fini dell'adempimento fiscale. Proprio il richiamo alla necessaria esistenza di una disposizione di legge tradisce il verificarsi di una sostanziale deviazione nel normale processo di imputazione normativa dell'onere fiscale. In ordine a tale profilo la Corte Costituzionale, con sentenza n. 92 del 1972 ha affermato che l'istituto della sostituzione risponde a criteri di tecnica tributaria, basati sulla finalità di agevolare l'attività di accertamento e di riscossione delle imposte. E. DE MITA, *Capacità contributiva, cit.*, pag. 467 osserva che *“dire che la funzione è puramente tecnica vuol dire che la sostituzione non deve alterare la situazione sostanziale che si produce in testa al soggetto principale: questi deve sopportare l'onere tributario (...) ora: rivalsa facoltativa vuol dire credito negoziabile; rivalsa obbligatoria vuol dire divieto di patti a negoziarla e*

sua più ampia estensione nell'ambito dell'imposizione sul consumo e, specificatamente, in seno alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto.

Contesto, questo, nel quale la rivalsa opera in tutta la propria originalità.

Come rilevato, la peculiarità della disciplina Iva risiede essenzialmente nel proprio schema soggettivo istituzionalmente di natura trilaterale, che appartiene e caratterizza la struttura del tributo, nonché nella sua caratteristica di imposta plurifase, preordinata, attraverso gli istituti della rivalsa e della detrazione, al trasferimento dell'onere tributario dai soggetti passivi di diritto al contribuente di fatto, quale appunto il consumatore finale, con la finalità di garantire in linea di principio la neutralità nei confronti dei primi.

Al rapporto tra il soggetto passivo di diritto ed il soggetto a valle, verso cui viene addebitata la rivalsa, sia esso un operatore economico sia esso un privato consumatore, che si esprime nel compimento della singola operazione imponibile, è connesso a monte il rapporto giuridico di imposta, che riguarda masse di operazioni, tra l'operatore economico (soggetto passivo di diritto dell'imposta) e l'ente impositore.

Inoltre, qualora il soggetto a valle dell'operazione sia, a sua volta, un operatore economico, al compimento della singola operazione imponibile si ricollega, ancora una volta per masse di operazioni, il diritto di detrazione dell'imposta versata a monte, da quella addebitata con riferimento alle operazioni compiute a valle.

quindi nullità degli stessi". A. PARLATO, voce *Sostituzione tributaria*, in Enc. Giur. Trecc., pag. 1 ss sostiene che la sostituzione tributaria si farebbe consistere in null'altro che una particolare destinazione dell'effetto giuridico "tributo", il quale anziché far capo ad un soggetto alla cui sfera giuridica secondo un criterio normale di imputazione sarebbe riconducibile, si verifica nei confronti di un soggetto estraneo al prodursi della fattispecie, nel senso tipico della relazione soggetto-presupposto proprio di ciascun tributo.

In quest'ottica, come già illustrato nel precedente capitolo, vi è stato chi⁶⁵ ha identificato la rivalsa come un istituto che trascende il rapporto di carattere privatistico tra soggetto passivo di diritto e soggetto passivo di fatto, partecipando infatti della natura tributaria del rapporto di imposta, ponendosi come un imprescindibile collegamento dell'onere del prelievo dal soggetto formalmente passivo, definito come soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, al soggetto passivo dell'imposta, ossia in colui che resta inciso dal prelievo in via definitiva.

2. La rivalsa nell'imposta sul valore aggiunto.

Come anticipato, il fenomeno della rivalsa non viene espressamente affrontato dal legislatore comunitario, il quale si è limitato a rendere obbligatorio l'addebito in fattura dell'imposta e ad individuare la nozione di soggetto passivo ai fini Iva.

Tuttavia, l'assenza di una specifica ed autonoma disposizione che regoli e specifichi l'ambito applicativo della rivalsa, non implica che l'istituto sia sprovvisto di rilievo nel sistema o, addirittura, che sia collocato al di fuori delle dinamiche applicative.

Ad onor del vero, la rivalsa esiste nel sistema comunitario e la si desume sia dall'art. 168 e seguenti della Direttiva 2006/112/CE sia dall'art. 226 della medesima direttiva.

In riferimento alla prima disposizione, vero è che la detrazione viene ricostruita sulla base della rivalsa che ne costituisce pertanto il presupposto imprescindibile ai fini della effettività della imposizione ai fini Iva, improntata sul canone della neutralità.

Analogamente, l'art. 226, che è deputato ad indicare il contenuto delle fatture, presuppone la rilevanza dell'istituto, laddove ne impone l'addebito nel documento fiscale.

La norma che invece caratterizza la disciplina nazionale dell'imposta sul valore aggiunto rispetto al modello comunitario

⁶⁵ F. GALLO, *Profili*, op. cit., pag. 199 ss; L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, op. cit., 1296.

è costituita dall'art. 18 che si occupa esclusivamente della definizione applicativa dell'istituto della rivalsa dell'imposta⁶⁶.

La disposizione, inserita tra le norme generali che regolano il meccanismo dell'imposta, in assenza di una previsione comunitaria a monte, ed in aggiunta alla successiva previsione di carattere formale di cui all'art. 21, porterebbe ad attribuire all'istituto – che si esprime proprio attraverso il pagamento del corrispettivo – un ruolo sostanziale ai fini della ricostruzione della dinamica d'imposta e dei profili tecnici del tributo in esame.

Vieppiù da sottolineare che, a differenza di quanto caratterizza il contesto comunitario, nel nostro ordinamento vi sono norme che influenzano inevitabilmente l'atteggiarsi dell'rivalsa: si pensi in proposito alle norme che condizionano l'esigibilità dell'imposta, ossia l'obbligo di versamento ed il parallelo sorgere del diritto di detrazione, non già al mero compimento dell'operazione, bensì al pagamento del corrispettivo⁶⁷.

⁶⁶ Sull'istituto della rivalsa nell'imposta sul valore aggiunto, L. SALVINI, *Rivalsa (dir. trib.)* in *Rass. Trib.* 1996; *Rivalsa detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.* 1993, II, pag. 1288; FLORENZANO, *Il diritto di rivalsa*, cit. loc. cit. pag. 282 e ss; COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, 2000.

⁶⁷ Il riferimento è d'obbligo l'art. 6, comma 2, lett. a) relativo alle cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all'atto del pagamento del corrispettivo; l'art. 6, comma 3, relativo alle prestazioni di servizio che si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, salvo quelle di cui all'art. 3, terzo comma, primo periodo, che si considerano effettuate nel momento in cui sono rese ovvero, se di carattere continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese; ancora, l'art. 6, comma 4, prevede che se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei commi precedenti o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento, ad eccezione del caso previsto dalla lettera dbis) del secondo comma (assegnazione in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà indivisa, alla

Il che, unitamente al dato positivo derivante dalla norma in materia di rivalsa, potrebbe esprimere l'intenzione del legislatore nazionale di calare a pieno titolo il momento del pagamento nella dinamica applicativa dell'imposta, vietando con il quarto comma dell'art. 18, ogni patto contrario all'effettiva ed integrale corresponsione del prezzo dell'operazione.

Elemento, questo, rispetto al quale si cercheranno di fornire le opportune risposte.

Ai fini di una ricostruzione esegetica dell'istituto, se ne riporta l'integrale contenuto stante la rilevanza che assume ai fini della presente indagine:

“Rivalsa. 1. Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente.

2. Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Se la fattura è emessa su richiesta del cliente il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale indicata nel quarto comma dell'art. 27.⁶⁸

data del rogito notarile); ancora, l'art. 6 comma 5 prevede già l'esigibilità differita dell'imposta, ma limitatamente alle operazioni effettuate nei confronti di alcune specifiche tipologie di soggetti, aventi in genere natura pubblica, tra i quali lo Stato, gli enti pubblici, Le Unità Sanitarie Locali, le Camere di Commercio. Infine, si rammenta il regime opzionale dell'Iva per cassa, come introdotto dall'art. 7 del D.L. 185/2008.

⁶⁸ Comma così sostituito, con effetto 1° gennaio 1975, dall'art. 1, D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687. l'art. 27 richiamato nell'alea, rispetto al quale è oggi vigente solo il quarto comma, prevede che “Per i commercianti al minuto e per gli altri contribuenti di cui all’articolo 22 l'importo da versare a norma del secondo comma, o da riportare al mese successivo a norma del terzo, è determinato sulla base dell'ammontare complessivo dell'imposta relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili registrate per il mese precedente ai sensi dell'articolo 24, diminuiti di una percentuale pari al 3,85 per cento per quelle soggette all'aliquota del quattro per cento, al 9,10 per cento per quelle soggette all'aliquota del dieci per cento, al 16,65 per cento per quelle soggette all'aliquota del venti per cento. In tutti i casi di importi comprensivi di imponibile e di imposta, la quota imponibile può essere ottenuta, in alternativa alla diminuzione

3. *La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni di cui ai numeri 4) e 5) del secondo comma dell'art. 2 e per le prestazioni di servizi di cui al terzo comma, primo periodo, dell'art. 3.*⁶⁹

delle percentuali sopra indicate, dividendo tali importi per 104 quando l'imposta è del quattro per cento, per 110 quando l'imposta è del dieci per cento, per 120 quando l'imposta è del venti per cento, moltiplicando il quoziente per cento e arrotondando il prodotto, per difetto o per eccesso, all'unità più prossima.

⁶⁹ Comma così sostituito dall'art. 16-bis, comma 1, lett. e), D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, modificato dall'art. 4, comma 1, lettera b), D.L. 2-10-1995, n. 415. L'art. 2, ai punti 4 e 5 prevede “4) *le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a lire cinquantamila e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36bis;* 5) *la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o di coloro i quali esercitano un'arte o una professione o ad altre finalità estranee alla impresa o all'esercizio dell'arte o della professione, anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19.*” Il terzo comma, primo periodo, dell'articolo 3 prevede “*le prestazioni indicate nei commi primo e secondo semprechè l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono per ogni operazione di valore superiore a lire cinquantamila prestazioni di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ad esclusione delle somministrazioni nelle mense aziendali e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente, nonché delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), e delle diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici.*”

4. *E' nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti.*

5. *Il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli artt. 2758 e 2772 del Codice Civile e, se relativo alla cessione di beni mobili, ha privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'art. 2752 del Codice Civile, cui tuttavia è posposto.⁷⁰”*

3. I presupposti che condizionano l'esercizio della rivalsa.

Come anticipato, in un'ottica prettamente descrittiva la rivalsa è un istituto che, realizzando la traslazione dell'imposta verso il consumo finale dei beni e dei servizi, instaura un rapporto intercorrente tra cedente e cessionario o fra prestatore del servizio e committente.

Da un punto di vista oggettivo, la rivalsa opera esclusivamente in riferimento alle operazioni imponibili di cessioni di beni e di prestazioni di servizi, essendo le operazioni esenti e le operazioni non imponibili – ciascuna in rispondenza di una precisa finalità voluta dal legislatore - non soggette all'esercizio dell'addebito di imposta in via di rivalsa.

Per quanto attiene il *genus* delle importazioni, vi è da dire che in tale fattispecie la rivalsa non si applica sia per espressa menzione normativa, mancando nell'art. 18 alcun riferimento alla figura dell'importatore, sia per la peculiare modalità applicativa dell'imposta nelle suddette operazioni imponibili.

In merito al secondo profilo, vi è da dire che l'imposta nelle importazioni viene direttamente acquisita in sede di immissione del bene nel territorio dello Stato e corrisposta dal soggetto importatore direttamente in dogana.

⁷⁰ Comma così sostituito, con effetto 1° gennaio 1975, dall'art. 1, D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687. Si segnala l'esegesi normativa dell'articolo 18 come articolata da L. SALVINI, in AA.VV., Commentario Breve alle leggi tributarie, Iva e imposte sui trasferimenti, CEDAM, 2011, Padova.

Quindi l'imposta viene direttamente versata all'Erario con un meccanismo ed una modalità semplice ed immediata, che scatta per effetto della mera introduzione di un bene nel territorio dello Stato, il cui relativo addebito avviene a tramite dei funzionari di dogana.

Concretamente, l'oggetto dell'addebito in via rivalsa posto in capo al soggetto passivo Iva è costituito dall'imposta applicabile per legge all'operazione imponibile, da determinarsi sulla base delle disposizioni in tema di base imponibile e di aliquote.

Il principio generale dell'addebito di imposta a cura del soggetto passivo che effettua l'operazione trova espressa deroga nella previsione contenuta nel secondo comma, relativamente a tutte quelle operazioni rispetto alle quali l'ordinamento non ha riconosciuto l'obbligo di emissione della fattura.

Sovviene, in tal senso, la portata dell'art. 22 del d.p.r. 633/1972 che individua le operazioni che non sono soggette all'emissione del documento fiscale, se non dietro espressa richiesta del cliente, da effettuarsi comunque prima del momento di effettuazione dell'operazione.

Se l'art. 18 nel primo comma attribuisce al cedente il diritto/dovere di addebitare al cessionario l'imposta relativa all'operazione, il secondo comma dispone che per le operazioni per le quali non è imposta l'emissione della fattura il prezzo o corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta.

A sua volta l'art. 22 prevede che l'emissione della fattura non è obbligatoria in una serie di ipotesi oggettivamente individuate, nelle quali è compresa la maggior parte delle operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali⁷¹.

⁷¹ Art. 22 d.p.r. n. 633/1972: “1. L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione: 1) per le cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante; 2) per le prestazioni alberghiere e le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di

In queste ipotesi è innegabile come l'imposta non sia oggetto di un separato diritto di rivalsa, ma sia conglobata nel prezzo della cessione o prestazione: circostanza, questa, che denota la giuridica indistinguibilità del tributo dal corrispettivo e, quindi, la natura meramente economica ed occulta della traslazione che il cedente effettua aumentando (se ed in quanto ciò avvenga) il corrispettivo teorico dell'onere dell'imposta⁷².

Resta inteso che laddove, nelle ipotesi di fatturazione non obbligatoria, sia il cliente a richiederne l'emissione, ai sensi dell'art. 18, secondo comma, l'Iva deve essere scorporata dal prezzo: in questo caso, è palese come la rivalsa subita dal cessionario abbia natura giuridica perchè l'imposta da lui pagata è a tutti gli effetti imposta ai fini della detrazione.

Sostanzialmente, la rivalsa è palese in tutti i casi in cui vi è obbligo di fatturazione e laddove l'obbligatorietà nasce in virtù della richiesta del cliente.

Trattasi di operazioni che vengono rivolte verso privati consumatori rispetto alle quali non vi è alcun interesse del soggetto che riceve la prestazione di ricevere la fattura, non

distribuzione automatica; 3) per le prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito; 4) per le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti; 5) per le prestazioni di custodia e amministrazione di titoli e per gli altri servizi resi da aziende o istituti di credito e da società finanziarie o fiduciarie; 6) per le operazioni esenti indicate ai nn. da 1) a 5) e ai nn. 7), 8), 9), 16) e 22) dell'art. 10. 2. La disposizione del comma precedente può essere dichiarata applicabile, con decreto del Ministro delle finanze, ad altre categorie di contribuenti che prestino servizi al pubblico con caratteri di uniformità, frequenza e importo limitato tali da rendere particolarmente onerosa l'osservanza dell'obbligo di fatturazione e degli adempimenti connessi. 3. Gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ai quali è consentita l'emissione della fattura sono obbligati a richiederla.”

⁷² L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. Dir. Trib, 1993, I, pag. 1303. L'Autrice effettua osservazioni sulla natura giuridica della rivalsa nella ricerca del presupposto di imposta nell'Iva.

potendo questi avvalersi del diritto di detrazione dell'imposta assolta.

A ben vedere, la non obbligatorietà della rivalsa sancita per tali tipologie di operazioni non presuppone *de plano* un divieto di rivalsa, nel senso che è più corretto parlare di rivalsa facoltativa, posto che come successivamente verrà approfondito, in queste ipotesi esiste sempre e comunque il presupposto per l'esercizio della rivalsa, costituito appunto dalla emissione della fattura⁷³.

Si ravvisa una evidente frattura tra la rivalsa, quale strumento di traslazione dell'imposta sul soggetto a valle, e l'addebito, quale meccanismo giuridico attraverso il quale il credito da rivalsa, giuridicamente rilevante, viene ad esistenza.

Relativamente a tali operazioni l'imposta viene direttamente inserita nel prezzo e quindi traslata direttamente sul consumatore finale: in questo caso l'addebito è chiaramente irrilevante in quanto si è all'ultimo passaggio della catena economica e non vi è il diritto alla detrazione.

Al contrario, laddove l'operazione venga compiuta verso un soggetto passivo Iva, l'addebito assume un ruolo fondamentale: con l'addebito, infatti, sorge un diritto di rivalsa e si attribuisce evidenza documentale al diritto alla detrazione che potrà essere

⁷³ Diverse sono state le giustificazioni alla deroga della obbligatorietà della rivalsa, come prevista dal terzo comma dell'art. 18 del d.p.r. n. 633/1972. In proposito, si segnala F. GALLO, *Profili, op. cit.* pag. 79, il quale ha ritenuto inevitabile la previsione derogatoria in virtù del fatto della coincidenza tra il soggetto autore delle cessioni gratuite e delle destinazioni del bene di consumo personale o familiare dell'imprenditore è giuridicamente lo stesso consumatore del bene. E. POTITO, in *Le imposte indirette sulla cifra d'affari*, Milano, 1995, ritiene che la giustificazione risieda nella mancata previsione di un corrispettivo nell'ambito di tali operazioni: sostanzialmente, la rivalsa per l'Autore presupporrebbe il pagamento di un corrispettivo, ragion per cui la legge dispone che la stessa non sia obbligatoria nel caso di cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientrano nell'attività propria dell'impresa, nonché nel caso di autoconsumo o di destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio di impresa.

esercitato indipendentemente dall'effettivo pagamento del corrispettivo e della quota di imposta che è stata addebitata.

Il che rappresenta una conferma del legame indissolubile esistente tra la rivalsa e la fattura: la fattura consente di addebitare l'imposta a titolo di rivalsa; dove non c'è fattura il credito nei confronti del soggetto a valle non sorge, in quanto non sorge un credito per un titolo differente da quello rappresentato dal corrispettivo dell'operazione, proprio perchè in ossequio alla menzione normativa il prezzo di intende già comprensivo dell'imposta.

In sostanza, al passaggio del bene o del servizio al consumo finale il trasferimento dell'imposta non avviene in forza di un titolo giuridico ma nelle forme di una mera traslazione economica, mancando un titolo atto a fondare la rivalsa giuridica dell'imposta.

Ragioni di cautela fiscale, dettate essenzialmente dalla natura delle operazioni, hanno giustificato la non obbligatorietà dell'addebito in via di rivalsa rispetto alle operazioni effettuate a titolo gratuito o nelle ipotesi di autoconsumo.

Diverse sono state le giustificazioni alla deroga della obbligatorietà della rivalsa, come prevista dal terzo comma dell'art. 18 del d.p.r. n. 633/1972.

Vi è stato chi⁷⁴ ha ritenuto inevitabile la previsione derogatoria in virtù del fatto della coincidenza tra il soggetto autore delle cessioni gratuite e delle destinazioni del bene di consumo personale o familiare dell'imprenditore fosse giuridicamente lo stesso consumatore del bene.

Altri⁷⁵ hanno invece sostenuto che la giustificazione risieda nella mancata previsione di un corrispettivo nell'ambito di tali operazioni: sostanzialmente, poiché la rivalsa presupporrebbe il pagamento di un corrispettivo, ragion per cui la legge dispone che la stessa non sia obbligatoria nel caso di cessioni gratuite di beni la cui produzione o il cui commercio rientrano nell'attività

⁷⁴ F. GALLO, *Profili*, op. cit. pag. 79.

⁷⁵ E. POTITO, op. cit., pag. 135.

propria dell'impresa, nonché nel caso di autoconsumo o di destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio di impresa.

Tuttavia, se questa prospettiva ben si addice all'ipotesi di destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio di impresa, lo stesso non può sostenersi in riferimento alle ipotesi di autoconsumo, nel qual caso l'applicazione della rivalsa si risolverebbe in un addebito di imposta a se medesimo.

Il divieto di patti contrari alle disposizioni sancite in tema di rivalsa è cristallizzato nel quarto comma dell'art. 18.

La previsione si ritiene debba essere necessariamente ricollegata al primo comma che, come esaminato, sancisce l'obbligo del cedente/committente di addebitare in fattura, in riferimento al compimento di ogni singola operazione imponibile, l'imposta a titolo di rivalsa e non sembrerebbe intaccare i commi 2 e 3, rispetto ai quali per espressa scelta legislativa viene sancita la non obbligatorietà o la facoltatività rimessa alle parti dell'esercizio della rivalsa.

In sostanza, la declaratoria di nullità appare in linea con la previsione dell'obbligo di rivalsa, imposto dall'ordinamento, nella sua accezione che verrà sviluppata nel prossimo paragrafo, precludendo così alle parti coinvolte nell'effettuazione dell'operazione di disporre dell'applicazione della rivalsa, falsando il meccanismo impositivo e i principi cui il medesimo è uniformato.

Solo inteso così il divieto di patti contrari può garantire una corretta attuazione della dinamica applicativa dell'Iva, così che il soggetto passivo si renda creditore dell'imposta verso lo Stato, mediante un'evidenza documentale dell'operazione – attraverso la fatturazione -, rilevante sia ai fini del versamento d'imposta sia ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione.

Per quanto concerne l'ultimo comma dell'art. 18, il compiuto riconoscimento del privilegio speciale sui beni immobili, oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio prestato, al pari dell'attribuzione del privilegio generale sulla generalità dei beni mobili del debitore, costituisce una consapevole equiparazione tra il credito dello Stato per l'imposta nei confronti dei soggetti

passivi con quelli di questi nei confronti dei rispettivi cessionari/committenti, in forza dell'avvenuto addebito a titolo di rivalsa.

La scelta compiuta dal legislatore, che allo stato per effetto della riforma intervenuta nel 1975 sulla disciplina dei privilegi deve considerarsi integralmente regolata dalle norme del codice civile, sotto un prima prospettiva conferma che l'imposta addebitata in via di rivalsa costituisce per chi la subisce una vera e propria imposta e, da altra prospettiva, la circostanza che il credito di rivalsa goda del privilegio indipendentemente dall'esistenza di cause di prelazione del credito per il corrispettivo della prestazione confermerebbe l'autonomia delle due distinte obbligazioni ricadenti sul cessionario/committente⁷⁶.

4. La natura dell'addebito di imposta a titolo di rivalsa.

In riferimento al profilo soggettivo, attraverso la rivalsa viene instaurato un rapporto giuridico tra due soggetti - cedente/cessionario e prestatore/committente - avente ad oggetto una obbligazione imposta dalla legge a carico di colui che effettua l'operazione.

Ebbene, l'istituto nulla è se non un addebito di imposta da parte di colui che nell'ambito della disciplina IVA è indicato dall'art. 17 del d.p.r. n. 633/1972 come il soggetto passivo d'imposta – o contribuente di diritto - nei confronti della propria controparte commerciale, quale appunto il cessionario/committente.

Si è già avuta occasione di ricordare che l'assenza di una speculare norma comunitaria all'art. 18 renda di fatto l'istituto della rivalsa una novità tutta nazionale che rappresenta comunque una trasposizione del meccanismo di addebito

⁷⁶ Sul punto, si segnalano senza pretesa di esaustività, Cass. Civ., 15 settembre 1995, n. 9763; Cass. Civ., 12 giugno 2008, n. 15690; Cass. Civ., 11 aprile 2011, n. 8222, tutte improntate su fattispecie relative all'ammissione di crediti vantati nei confronti di soggetti sottoposti a procedure concorsuali.

dell'imposta, come fissato dal legislatore comunitario nell'art. 168 e nell'art. 223 della Direttiva 2006/112/CE.

Necessario è premettere che nel nostro ordinamento con il termine rivalsa si intende generalmente il diritto/dovere di trasferimento dell'imposta sul soggetto su cui deve gravare l'onere del tributo, e non meramente il meccanismo, addebito o ritenuta che sia, attraverso il quale la traslazione dell'onere viene ad attuarsi.

È fuor di dubbio che l'addebito, come descritto nell'art. 18, sia il fulcro del meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto, ponendosi come equivalente, dal punto di vista dei soggetti che pongono in essere l'operazione, delle norme sulla esigibilità dell'imposta, che disciplinano il momento in cui sorge il diritto di detrazione, ovvero l'obbligo di versamento nei confronti dell'Erario.

Fugando ogni dubbio che potrebbe generarsi in forza della denominazione attribuita all'istituto, la rivalsa non impone in via assoluta al cedente/prestatore di rivalersi sulla propria controparte commerciale, in quanto la disposizione lo qualifica come un mero addebito dell'imposta, di modo che l'obbligo del soggetto passivo si risolve nel compimento di un atto giuridico, consistente nell'addebito dell'imposta in fattura.

La dottrina si è interrogata sulla natura giuridica da attribuire all'istituto, in riferimento alla situazione giuridica soggettiva che attribuisce al soggetto su cui incombe l'applicazione della rivalsa.

La dicotomia diritto/dovere è stata risolta nel senso della doverosità, o meglio della obbligatorietà, dell'addebito.

Obbligo di addebito di imposta – terminologicamente rivalsa – che si caratterizza per il proprio carattere di indisponibilità: il soggetto passivo IVA non è titolare di una posizione giuridica discrezionale, non potendo decidere se esercitare o meno la rivalsa, e ciò in forza dalla terminologia utilizzata dal legislatore tributario nell'articolazione della norma.

Nel primo comma dell'art. 18, viene espressamente statuito che il cedente/prestatore “*deve addebitare la relativa imposta*”,

non lasciando così adito ad interpretazioni sulla eventuale natura facoltativa dell'obbligazione.

Ragionando *a contrario*, vi è la disposizione contenuta nel terzo comma che sancisce la non obbligatorietà per le cessioni gratuite di beni e per quelle destinate all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore o comunque ad altre finalità estranee all'esercizio di impresa - individuate nell'art. 2, secondo comma, n. 2 e 5 del d.p.r. n. 633/1972 – analogamente per quanto attiene le prestazioni di servizi indicate nel comma 3 dell'art. 3, prima parte, del d.p.r. n. 633/1972.⁷⁷

L'espressa previsione della non obbligatorietà dell'addebito di rivalsa per specifiche e circostanziate tipologie di operazioni imponibili, costituisce una conferma indiretta del carattere obbligatorio ed indisponibile che l'istituto assume nell'ordinaria applicazione dell'imposta.

L'obbligatorietà consiste nel fatto che il soggetto deve costituirsi creditore dell'imposta, mediante addebito in fattura, nei confronti del suo avente causa: secondo Bosello, obbligatoria è la costituzione del diritto di credito e non già il suo esercizio, posto che solo ragionando in questi termini, si supererebbe l'antinomia diritto-obbligo spesso rilevata in tema di rivalsa: se si trattasse, infatti, di un diritto di credito da esercitarsi obbligatoriamente, il diritto cesserebbe dall'essere tale.⁷⁸

Sempre secondo l'Autore, se si individua la rivalsa obbligatoria nel fatto per cui un soggetto è costretto a costituirsi,

⁷⁷ Secondo Gallo nell'ottica di rafforzare ulteriormente l'obbligatorietà dell'addebito a titolo di rivalsa il legislatore ha previsto una specifica ed autonoma fattispecie sanzionatoria che, fissata nell'art. 47, n. 3, punisce il mancato addebito dell'imposta mediante l'irrogazione di una pena pecuniaria e, nel contempo, assicura effettività all'operatività della rivalsa laddove ha accordato al credito di rivalsa un privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli artt. 2758 e 2772 del codice civile e, se relativo alla cessione di beni mobili, un privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'art. 2752 del codice civile, cui tuttavia e' posposto.

⁷⁸ F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, op. cit., pag. 87.

in adempimento di un obbligo di legge, creditore l'antinomia cessa di esistere.

Si tratterebbe, sostanzialmente, di un diritto che ha la sua fonte nella legge ma che richiede, ai fini della sua esistenza, una specifica attività da parte del soggetto, quale appunto l'emissione della fattura.

Orbene, il compimento di un'operazione imponibile determina per effetto dell'art. 18 l'adempimento di uno specifico obbligo a cura del soggetto passivo che si riversa in una duplice connotazione.

Invero, se può certamente qualificarsi come tributario l'obbligo di addebito in fattura, ovvero obbligo di far nascere un diritto di credito, obbligo che il soggetto ha nei confronti dell'ente impositore, il successivo diritto di credito, per contro, rimane pur sempre un rapporto tra privati sul cui svolgimento l'ente impositore non può interferire.

Infatti, proprio questo diritto di credito non è coercibile, non essendo possibile costringere il soggetto passivo ad esercitare o addirittura ad azionare in giudizio il proprio credito.

L'obbligo, dunque, opera nei confronti dell'Erario e si estende sino al solo compimento dell'atto con cui, addebitando l'imposta, ci si costituisce creditori.

Di tanto vi sarebbe una indiretta conferma dal settimo comma dell'art. 60 del d.p.r. n. 633/1972, laddove prevede che *“il contribuente non ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi.”*

La disposizione, chiaramente deputata a porre un limite al diritto di rivalsa del soggetto passivo, nega a questi di poter esercitare la rivalsa proprio laddove si ravvisino comportamenti strettamente connessi alla correttezza della fatturazione.

Il risultato è che l'onere del tributo viene a gravare sul soggetto che con il proprio comportamento illecito ha fatto sì che *“inceppasse”* il meccanismo dell'imposta, tanto che vi è in

dottrina chi ha parlato di natura sanzionatoria del divieto di cui all'art. 60.

A questo punto risulta evidente che l'obbligatorietà della rivalsa non si configura come dovere di trasferire in concreto a valle l'onere dell'imposta, quanto piuttosto come dovere di costituirsi creditore, mediante l'addebito in fattura, nei confronti del proprio avente causa.

Non potrebbe d'altro canto essere obbligatorio l'esercizio del diritto di credito: nessuno può costringere il creditore a costringere a sua volta il debitore all'adempimento; salvo, beninteso, l'esercizio di azioni surrogatorie e similari, ma in questo caso si rientrerebbe nelle regole generali delle obbligazioni⁷⁹.

A ben vedere, la non obbligatorietà della rivalsa sancita per tali tipologie di operazioni non presuppone *de plano* un divieto di rivalsa, nel senso che è più corretto parlare di rivalsa facoltativa, posto che come appresso verrà approfondito, in queste ipotesi esiste sempre e comunque il presupposto per l'esercizio della rivalsa, costituito appunto dalla fattura⁸⁰.

Tuttavia, se questa prospettiva ben si addice all'ipotesi di destinazione del bene a finalità estranee all'esercizio di impresa, lo stesso non può sostenersi in riferimento alle ipotesi di autoconsumo, nel qual caso l'applicazione della rivalsa si risolverebbe in un addebito di imposta a se medesimo.

Analogamente, la previsione della nullità di ogni patto contrario alle disposizioni sancite in tema di rivalsa suggella perfettamente l'indisponibilità dell'istituto e la sua immanente applicazione indipendentemente da fattori oggetti e/o soggettivi riferibili alla sfera del contribuente.

Non appare peregrino sottolineare che l'esistenza di un obbligo di rivalsa, con espressa previsione del divieto di patti contrari, opera proprio laddove l'esercizio della rivalsa non sia un diritto, bensì un obbligo, ancorchè non coercibile, funzionale

⁷⁹ F. MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'Iva*, in Boll. Trib., 1973, pag. 1181 e ss.

⁸⁰ Vedi nota n. 73.

perchè preordinato al corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta e alla realizzazione dell'intento perseguito dal legislatore per l'imposizione.

La norma, a ben vedere, rappresenta una specificazione del legislatore quanto mai dovuta e necessaria, laddove si consideri che la rivalsa è il frutto di un rapporto di diritto instaurato esclusivamente tra cedente e cessionario, non coinvolgendo, se non indirettamente ed in via successiva, la posizione del soggetto attivo.

Rapporto di natura strettamente privatistica, si è detto, nel quale è il legislatore ad arginare prevedibili accordi tra le parti commerciali, finalizzati ad addivenire a patti di natura commerciale, preposti alla mancata applicazione dell'imposta.

5. I rapporti tra la rivalsa e la fattura.

L'art. 18, nel sancire l'obbligo di addebito di imposta a titolo di rivalsa a cura del cedente/prestatore, crea un legame indissolubile tra detta attività e la fase di fatturazione; legame, questo, che si ravvisa in via indiretta mediante la lettura del secondo comma laddove viene sancita la fattispecie di rivalsa facoltativa, con il conseguente richiamo all'art. 22.

Il titolo da cui scaturisce l'obbligo di rivalsa è rappresentato dalla fattura che assume rilevanza documentale ai fini della prova del diritto di credito che si realizza per mezzo della rivalsa e tale da atteggiarsi a strumento imprescindibile ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione cui la medesima rivalsa è propedeutica.

L'addebito di imposta effettuato attraverso la rivalsa si concretizza nel momento di emissione della fattura, mediante la separata indicazione dell'imposta rispetto all'imponibile: è proprio tale separata indicazione che vale a costituire, in capo al cedente, un autonomo titolo di credito e corrispondentemente, in capo al cessionario, un autonomo titolo di debito dell'IVA rispetto al corrispettivo che costituisce l'imponibile. Di tanto vi è conferma anche dalla previsione contenuta nel secondo comma

dell'art. 26, laddove, successivamente all'emissione della fattura il cedente o prestatore abbia effettuato una variazione riducendo l'ammontare imponibile dell'operazione, il cessionario ha diritto alla restituzione dell'imposta pagata in via di rivalsa.

L'obbligo di addebitare l'imposta si risolve dunque nell'obbligo di emettere la fattura: si può pertanto ritenere che il credito di rivalsa sorga in esito al perfezionarsi di una fattispecie complessa, cui concorrono il verificarsi dei relativi presupposti di legge e l'emissione della fattura.

Il che determina che la violazione dell'obbligo di esercitare la rivalsa, priva apparentemente di sanzione, deve essere ricondotta alla fattispecie sanzionabile di cui all'art. 6 del d.lgs. n. 471/1997 che punisce la mancata emissione della fattura.

Orbene, l'art. 18, nel suo primo comma, sancisce una regola generale che costituisce il cardine della dinamica applicativa dell'Iva: il soggetto passivo d'imposta deve addebitare l'imposta, perchè è proprio dal compimento di questo atto che sorge in capo al cedente/prestatore il diritto di rivalsa verso la propria controparte che è ben distinto dal diritto che egli vanta a titolo di corrispettivo dell'operazione imponibile: e deve addebitarla affinchè sia documentato, per il soggetto a valle dell'operazione, l'esistenza di un diritto a detrazione sulla massa delle operazioni a monte, nei confronti dell'Erario, funzionale alla tutela della neutralità dell'imposta sul valore aggiunto.

Al contempo, l'addebito in fattura fornisce evidenza documentale ai fini della liquidazione periodica dell'imposta da versare, calcolata sulla massa di operazioni riferite ad un dato periodo di imposta.

Il credito da rivalsa sorge per effetto di tale addebito, a prescindere dall'effettivo pagamento da parte del cessionario/committente, così come il diritto a detrazione del soggetto a valle, ricollegato al momento in cui l'imposta diviene esigibile, può essere esercitato a fronte della presentazione della fattura, e a prescindere dall'effettiva corresponsione al cedente/prestatore di una somma a titolo di rivalsa.

Il meccanismo dell'Iva, pertanto, passa necessariamente attraverso l'atto di addebito, nonostante l'esigibilità sia in linea di principio scissa dall'addebito in rivalsa.⁸¹

La rilevanza cartolare della fattura si manifesta tanto sotto il profilo della rivalsa, quanto sotto l'aspetto peculiare dell'esercizio della detrazione di imposta.

Proprio in riferimento a quest'ultimo istituto, si segnala una vera e propria frattura tra i passaggi che avvengono tra soggetti passivi di diritto e l'ultimo passaggio rivolto al contribuente privato consumatore.

Solo questo soggetto, in quanto non titolare del diritto di detrazione, non avrà alcun interesse alla ricezione della fattura, motivo per cui il legislatore ha introdotto la fattispecie di cui al secondo comma dell'art. 18, rispetto alle quali vi è stato il riconoscimento della non obbligatorietà della fatturazione.

La fattura, cui pocanzi si è operato riferimento, caratterizza la rivalsa, intesa come trasferimento o economica traslazione dell'imposta sul privato consumatore, e l'addebito, quale

⁸¹ In ordine a tale profilo, è necessario precisare che l'impostazione in forza della quale la nascita del credito di rivalsa Iva viene fatta coincidere con il momento di emissione della fattura, sebbene in linea al dettato normativo, non ha trovato unanime riconoscimento. Si segnala costante giurisprudenza della Corte di Cassazione – cfr nota 76 -, relativa a fattispecie di ammissione al passivo fallimentare dei crediti vantati dai professionisti, che sembrerebbe avvalorare la tesi secondo cui la rivalsa sorge per effetto del compimento di un'operazione imponibile, ancor prima che la relativa imposta sia esigibile. È stato sancito che in tema di rivalsa dell'Iva dovuta sul corrispettivo di prestazioni professionali rese in favore di un imprenditore poi dichiarato fallito, secondo cui, ove il professionista emetta la relativa fattura in costanza di fallimento, il credito non è qualificabile come credito di massa, da soddisfare in prededuzione, ma può giovare del solo privilegio speciale di cui all'art. 2758 c.c., comma 2, purchè sussistano beni, che il creditore ha l'onere di indicare nella domanda di ammissione al passivo, su cui possa esercitarsi la causa di prelazione. In sostanza, al credito di rivalsa viene attribuita natura concorsuale, negando così che la rivalsa sorge solo per effetto del pagamento del credito ad opera della gestione fallimentare.

meccanismo giuridico attraverso il quale il credito da rivalsa viene ad esistenza.

Infatti, nell'ambito delle operazioni effettuate in favore di privati consumatori, l'imposta viene trasferita a valle mediante inserimento nel corrispettivo e non vi è quindi addebito perchè non vi è detrazione in favore di chi sconta l'applicazione dell'imposta.

Al contrario, l'obbligo di addebito è imprescindibile laddove l'operazione venga effettuata nei confronti di un soggetto passivo Iva: con l'addebito sorge un diritto di rivalsa e si fornisce parallelamente evidenza documentale al diritto di detrazione che può essere esercitato al momento in cui l'imposta diviene esigibile, e ciò a prescindere dall'effettivo pagamento del corrispettivo e della relativa imposta.

In tali modalità la fattura costituisce il completamento del meccanismo applicativo dell'imposta, proprio perchè garantisce il raggiungimento del principio di neutralità rispetto ai soggetti passivi Iva, garantendo così l'imprescindibile legame tra rivalsa e detrazione.

In sostanza, mediante la fattura nasce il diritto di credito nei confronti del soggetto a valle che è un diritto diverso da quello rappresentato dal corrispettivo dell'operazione, giacché il prezzo si intende comprensivo dell'imposta e risulta con ciò negata l'esistenza stessa di un rapporto di rivalsa.

Se, dunque, l'art. 18 esprime il principio del nesso imprescindibile tra rivalsa e fattura, l'art. 21 rappresenta un disposizione dalla portata pratica, in quanto individua tutti i requisiti prescritti dalla legge e, dunque, le modalità di emissione⁸².

Elementi, questi, la cui regolamentazione appare indispensabile posto che all'emissione della fattura consegue

⁸² Sulla portata dell'art. 21 del d.p.r. n. 633/1972, si segnala, M. LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione nell'Iva*, ed. provv., 2005; del medesimo Autore si segnala l'esegesi normativa dell'articolo 21, in AA.VV., *Commentario Breve alle leggi tributarie, Iva e imposte sui trasferimenti*, CEDAM, 2011, Padova.

l'adempimento di tutti gli ulteriori obblighi di registrazione del documento da parte sia del cedente/prestatore sia del cessionario/committente e di liquidazione.

6. Il ruolo della fattura nelle operazioni inesistenti.

Sulla portata della fattura quale elemento che consente l'equilibrio del sistema tra rivalsa e detrazione, interessanti sono le sollecitazioni pervenute dal contesto giurisprudenziale in merito al fenomeno delle operazioni inesistenti.

Invero, se la fattura giustifica la detrazione da parte del cessionario/committente che sia soggetto passivo Iva, il relativo esercizio non è affatto automatico, nel senso che sul fronte della detrazione, la ricezione della fattura da parte del soggetto passivo Iva non ne legittima *tout court* l'esercizio, avendone predisposto il legislatore specifici e circostanziati limiti.

Si considerino, in tal senso, le fattispecie in cui la fattura rifletta un'operazione non realmente avvenuta nei termini in essa descritti o perchè vive in una realtà meramente cartolare – e quindi per difetto dell'operazione, giammai posta in essere -, o perchè l'operazione sia effettuata da o nei confronti di un soggetto diverso da quello effettivo.

Fenomeni, questi, che nella prassi assumono forme svariate e spesso articolate che, nell'ottica di ricondurre la pratica ad un fenomeno unitario, possono essere qualificati come quelle condotte che hanno lo scopo di evadere l'IVA con una metodologia attraverso la quale un operatore nazionale che intenda acquistare merce da un operatore situato in altro Stato membro crea artificialmente un terzo soggetto che si interpone fittiziamente tra i due reali contendenti.

In virtù di tale meccanismo impositivo, il soggetto interposto diventa il principale debitore d'imposta ed è qui che si innesca la frode: dopo aver effettuato un consistente numero di transazioni commerciali in un ristretto arco di tempo ed aver accumulato un

consistente debito IVA la società interposta scompare, senza provvedere al pagamento dell'imposta.

Il che determina perplessità sulla legittimità della detrazione operata dal cessionario proprio perché ha ad oggetto un'imposta, che nonostante sia stata addebitata a titolo di rivalsa e consacrata nella fattura, non viene versata dal cedente nelle casse dell'Erario.

Orbene, posto che ai sensi dell'art. 21, settimo comma, l'Iva addebitata su operazioni inesistenti è comunque dovuta dal soggetto cedente/prestatore, il problema che si pone è sul fronte contrapposto, costituito appunto dall'esercizio della detrazione da parte del soggetto Iva che ha ricevuto il bene o la prestazione.

Posto che il documento fiscale non contiene tutti gli elementi essenziali per costituire un titolo valido per l'esercizio della detrazione, la giurisprudenza nazionale, in conformità all'orientamento manifestato dal giudice comunitario, continua comunque a confermare la contrarietà al disconoscimento della detrazione operata dal cessionario che abbia partecipato in buona fede ad una frode carosello⁸³.

⁸³ Sulla legittimità della detrazione IVA a fronte della buona fede del cessionario e sull'onere probatorio incombente sull'Amministrazione finanziaria: Cass. Civ., 12 maggio 2011, n. 10147; Cass. Civ., 11 aprile 2011, n. 8132; Cass. Civ., 10 dicembre 2010, n. 24965; Cass. Civ., 31 marzo 2008, n. 8208. *Contra*, sulla irrilevanza della buona fede del cessionario/committente, Cass. Civ., 26 giugno 2009, n. 15195. Per quanto attiene la giurisprudenza di merito, Comm. trib. reg. Puglia, sez. V, 12 gennaio 2009, n. 2; Comm. trib. reg. Lombardia, sez. XXIII, 9 maggio 2008, n. 34; Comm. trib. reg. Lazio, sez. I, 16 aprile 2008, n. 151; Comm. trib. reg. Abruzzo, sez. X, 13 marzo 2008; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, sez. I, 9 marzo 2007, n. 111, con commento di M. PEIROLLO, *I limiti della responsabilità del cessionario nelle frodi carosello*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2007, 8, 704; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 23 marzo 2007, n. 164 e Comm. trib. prov. Isernia, 14 marzo 2007, n. 8, con commento di M. BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in Corr. Trib., 2007, 20, 1628.

L'orientamento è assolutamente conforme all'indirizzo interpretativo della Corte di Giustizia UE che ha ripetutamente sancito come il diritto di un soggetto di portare in detrazione l'Iva assolta a monte non possa essere pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si iscrivono le operazioni, senza che il soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia inficiata di frode all'IVA, incombando in capo all'Ufficio l'onere probatorio di dimostrare che il soggetto sottoposto a verifica sapeva o poteva sapere dell'intento fraudolento della propria controparte commerciale, traendo la sussistenza della mala fede dalle situazioni oggettive e dai riscontri operati nei confronti di tutti i soggetti partecipanti all'operazione.

In riferimento al primo elemento, non può non richiamarsi la ben nota sentenza Halifax della Corte di Giustizia⁸⁴, pronunciata relativamente ad una fattispecie di presunta triangolazione di prestazioni immobiliari effettuate nell'ambito di un gruppo bancario.

Si è affermato che in ambito Iva le operazioni devono essere trattate così come esse si presentano sotto il profilo giuridico formale e pertanto, se esaminate sotto tale profilo esse risultano rientrare nella nozione di cessione di beni o prestazioni di servizi, devono essere assoggettate al relativo regime.

Il tutto senza che l'Amministrazione possa sindacare su eventuali ulteriori scopi particolari perseguiti con le transazioni poste in essere, e quindi incluso il caso in cui lo scopo sia un vantaggio fiscale

Pertanto la Corte ritiene che la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti deve essere limitata solo nei casi in cui le

84 Corte di Giustizia UE, 21 febbraio 2006, n. 212, causa C-255-02, con commento di A. SANTI, Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'IVA, in GT – Riv. Giur. Trib., 2006, n. 5, pag. 385 e ss. Tra i contributi alla sentenza si consulti In riferimento si segnala Corte di Giustizia UE, sez. III, 6 luglio 2006, n. C-439/04.

operazioni poste in essere abbiano come unico scopo quello di procurare un vantaggio fiscale abusivo, vale a dire, nella fattispecie, una riduzione del debito Iva che altrimenti non sarebbe stato possibile conseguire.

Anche perché i principi affermati devono poi trovare concreta applicazione nelle singole fattispecie: se non vi è questione sull'effettività oggettiva dell'operazione la stessa deve considerarsi a pieno titolo rientrante nel campo di applicazione dell'imposta e quindi soggetta al naturale regime, compreso quello concernente la detraibilità dell'Iva corrisposta dall'acquirente.

In altri termini, la sentenza della Corte di Giustizia chiarisce il principio in forza del quale non si possono sollevare contestazioni in ambito Iva solo per il fatto che determinate operazioni, assolutamente regolari sotto il profilo formale di applicazione di tale imposta, sono state poste in essere per realizzare fini che esplicano tuttavia i propri effetti in un ambito assolutamente diverso rispetto a quello dell'Iva.

Del pari, si è già avuta occasione di osservare come il sistema comune dell'IVA non consenta di negare il beneficio della detrazione a chi, in buona fede, abbia acquistato dei beni ignaro della macchinazione fraudolenta del venditore.

La scelta che opera la Corte di Giustizia è chiara: quella di garantire tra i valori in gioco l'effettività del diritto alla detrazione che si conferma aspetto sempre più essenziale per la vita di un tributo quale l'IVA.

Deve esservi così prova di un coinvolgimento del soggetto cessionario/committente e deve esservi la consapevolezza che il proprio vantaggio economico deriva dalla frode fiscale attuata dalla controparte commerciale.

Una scelta che pone incisivi effetti sul piano del regime probatorio, in quanto la posizione dell'Ufficio non è certamente agevole ed il ricorso alle presunzioni è d'obbligo, ma non sempre di facile attuazione.

Il tutto, ovviamente, con la premessa che la fattura ha la propria centralità ai fini dell'esercizio della detrazione, ma non è

comunque concepita come elemento unico in forza del quale l'ordinamento può legittimare imprescindibilmente l'esercizio della detrazione.

Una impostazione di segno contrario legittimerebbe, infatti, la proliferazione delle pratiche abusive che, facendo leva sulla cartolarità del documento fiscale, potrebbero beneficiare di una detrazione d'imposta, afferente operazioni dal carattere inesistente – sia sotto il profilo soggettivo sia sotto il profilo oggettivo -, con conseguente realizzazione di un indebito risparmio di imposta.

Dal che, pertanto, nell'ottica di esigenze di coerenza del sistema e soprattutto di tutela degli interessi erariali, la detrazione non può giustificarsi nella sola ricezione della fattura ma, in fattispecie come queste, deve superare il giudizio di buona fede.

In estrema sintesi, anche laddove venisse provata l'inesistenza soggettiva delle operazioni di acquisto fatturate da imprese che costituivano mere cartiere svolgenti attività commerciali, non può esservi disconoscimento della detrazione se non vi è prova che il soggetto che ha beneficiato della detrazione conoscesse e/o favorisse con la propria condotta l'attività truffaldina svolta dalla cartiera.

Si impone, allo stato, una doverosa precisazione in ordine al rilievo che la ricostruzione operata nelle sentenze in rassegna, come detto in linea con l'interpretazione resa dalla Corte di Giustizia, non è certamente incontrastata ed immune da critiche.

Il fenomeno della interposizione fittizia e il criterio della ripartizione dell'onere probatorio, come ricostruito, si scontrano inevitabilmente con un robusto orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione⁸⁵ che pone a carico del

⁸⁵ Tra gli ultimi contributi della giurisprudenza della Corte di Cassazione sulla previsione di un onere probatorio incombente sul contribuente si segnalano: Cass. Civ., 27 giugno 2011, n. 14052; Cass. Civ., 10 giugno 2011, n. 12802; Cass. Civ., 12 maggio 2011, n. 10417; Cass. Civ., 21 gennaio 2011, n. 1364; Cass. sez. trib., 29 luglio 2009, n. 17572; Cass. sez. trib., 9 giugno 2009, n. 13197; Cass. sez. trib., 9 giugno 2009, n.

contribuente l'onere della prova sulla legittimità dell'esercizio della detrazione.

In tema di IVA, qualora l'Amministrazione Finanziaria contesti al contribuente l'indebita detrazione di imposta addebitata a titolo di rivalsa sulla fatture per essere le stesse relative ad operazioni inesistenti, la Corte ha ripetutamente sancito che la prova della legittimità e della correttezza delle detrazioni deve essere fornita dal contribuente il quale è tenuto a dar prova della effettiva esistenza delle operazioni.

Così come il riconoscimento della buona fede del cessionario è subordinato alla prova fornita da quest'ultimo, chiamato così a dimostrare che la propria condotta sia stata immune da colpa.

Resterebbe a carico dell'ente impositore l'incombente relativo alla mera allegazione di semplici elementi indiziari rilevabili anche da controlli indiretti⁸⁶ oppure di elementi che fanno almeno sospettare della non veridicità delle fatture⁸⁷.

L'orientamento non è tuttavia unanime; ed infatti, su tale delicata questione si registrano oscillazioni interpretative della Corte di Cassazione che, paradossalmente, giunge a postulare principi di segno contrapposto a quello appena esaminato.

Si segnala, da ultimo, una opposta tendenza che pone freno agli accertamenti in rettifica IVA a fronte del compimento di operazioni inesistenti laddove vi sia una mera indicazione da parte dell'Ufficio dei fatti, senza alcuna spiegazione sul perché da quei fatti si trarrebbero elementi forniti dei requisiti della gravità, precisione e concordanza⁸⁸.

13211; Cass. sez. trib., 29 ottobre 2008, n. 25910; Cass. sez. trib., 3 settembre 2008, n. 22195; Cass. sez. trib., 26 maggio 2008, n. 13483.

⁸⁶ Cass. Civ., sez. trib., 31 marzo 2008, n. 8247.

⁸⁷ Cass. Civ., sez. trib., 21 agosto 2007, n. 17799.

⁸⁸ Cass. Civ., sez. trib., 29 luglio 2009, n. 17572, con un primo commento di F. FALCONE, A. IORIO, *Stop alle rettifiche Iva senza adeguate motivazioni*, in *Il Sole 24ore*, 1° settembre 2009; Cass. Civ., sez. trib. 6 ottobre 2009, n. 21317, con commento di P. CENTORE, *Sui redditi da fatture false prova a carico del fisco*, in *Il Sole24ore*, 9 ottobre 2009.

La contraddittorietà della pronunce in merito al criterio di riparto dell'onere probatorio non sembrerebbe riconducibile alla diversità strutturale delle fattispecie sottoposte all'attenzione della Corte, quanto piuttosto ad una incertezza del giudice di legittimità che ad oggi ancora non trova una uniformità di giudizio.

7. Rivalsa ed esigibilità dell'imposta.

Orbene, se si accetta la ricostruzione dogmatica della rivalsa quale rapporto di natura esclusivamente privata, prima ed immediata conseguenza è l'irrilevanza, ai fini della corretta attuazione del meccanismo impositivo, dell'effettivo pagamento del corrispettivo pattuito in riferimento all'operazione effettuata.

Nell'ottica di garanzia della neutralità e delle esigenze di riscossione, la dinamica del prelievo impone che a fronte del compimento di una operazione imponibile l'Iva sia regolarmente versata all'Erario e che l'imposta sia portata in detrazione solo a fronte di un avvenuto versamento dell'imposta a monte.

L'impostazione si atteggia in una sostanziale conformità con il meccanismo impositivo come delineato dalle direttive comunitarie ma non regge ad un giudizio di compatibilità con il sistema nazionale che, a ben vedere, prevede norme, sia aventi carattere generale sia aventi natura derogatoria o opzionale, che ricollegano l'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento del corrispettivo.

L'art. 6, terzo comma, individua il momento di effettuazione – e dunque l'esigibilità - delle operazioni di prestazioni di servizio nell'atto del pagamento del corrispettivo; disposizione, questa, dalla portata generale che, tra l'altro, si differenzia rispetto alla speculare previsione per le cessioni di beni, per le quali il legislatore ha individuato il momento di esigibilità dell'imposta *“al momento della stipulazione se riguardano beni immobili e*

*nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili*⁸⁹.

Il quarto comma dell'art. 6, a sua volta, prevede che se anteriormente al verificarsi degli eventi che la norma stessa indica come presupposti per l'esigibilità o comunque indipendentemente dagli stessi, viene emessa fattura o venga pagato in tutto o in parte il corrispettivo, in ogni caso l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato alla data di emissione della fattura o a quella del pagamento, con la sola eccezione del caso previsto dalla lettera dbis) del secondo comma.

Fattispecie, questa, che, giustificata dal rilievo che nel caso di anticipato pagamento del corrispettivo si considera già realizzato, in tutto o in parte, il contenuto economico dell'operazione, riconduce espressamente l'esigibilità dell'imposta all'emissione del documento fiscale, nel quale come visto si cristallizza l'addebito a titolo di rivalsa, ovvero al pagamento.

Anche in riferimento alle operazioni di cessioni di beni, il legislatore nazionale ha condizionato l'esigibilità dell'imposta all'avvenuto pagamento del corrispettivo nel secondo comma dell'art. 6, secondo comma, relativamente alle cessioni effettuate nei confronti di pubbliche autorità, con l'evidente finalità di tutelare le esigenze di cassa del cedente che, in assenza di tale regolamentazione, rimarrebbe esposto al versamento dell'imposta a fronte di tempi anche lunghi di incasso del prezzo.

Di natura derogatoria è invece l'istituto della esigibilità differita dell'imposta – previsto per le operazioni di cessioni di beni -, fissato dall'art. 6, comma 2, lett. a) laddove prevede che per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità, nonché per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, il momento di effettuazione dell'operazione si identifica all'atto del pagamento del corrispettivo.

⁸⁹ Si consulti l'art. 6, comma 1, del d.p.r. n. 633/1972.

Merita particolare attenzione, il regime opzionale introdotto dall'art. 7 del D.L. 185/2008, nella sua attuale formulazione per effetto delle modifiche apportate, in sede di conversione, dalla legge n. 2/2009 il quale, introducendo fattispecie imponibili ad esigibilità differita, costituisce una deroga normativizzata al principio comunitario della irrilevanza del momento del pagamento ai fini della esigibilità dell'imposta e, dunque, dell'addebito dell'imposta a titolo di rivalsa.

Il sistema, di natura opzionale, si caratterizza per l'essere da un punto di vista soggettivo limitato alle sole operazioni poste in essere tra soggetti passivi, restando invero escluse le cessioni e le prestazioni effettuate a favore di consumatori finali, e, da un punto di vista oggettivo, dalla inapplicabilità dell'opzione rispetto ai soggetti che vantino un fatturato superiore ai duecentomila euro annui e che si avvalgano già di alcuni specifici regimi tra cui quello del reverse charge⁹⁰.

Applicabile riguardo a ciascuna operazione, purchè vi sia l'indicazione in fattura del relativo riferimento normativo, il sistema incide sul momento di esigibilità dell'imposta: l'obbligo del versamento verso l'Erario e, conseguentemente, il diritto a detrazione, viene così differito al momento in cui viene effettuato il pagamento del corrispettivo dell'operazione posta in essere che, per espressa previsione normativa, non può essere rinviato oltre un anno dal compimento dell'operazione.

Decorso vanamente tale termine nell'assenza del pagamento del corrispettivo dell'operazione, il regime di “sospensione” dell'esigibilità viene meno: conseguentemente, l'imposta deve essere liquidata nella dichiarazione periodica e, di riflesso, viene

⁹⁰ Le ragioni di tale esclusione sono palesi: posto che nel reverse charge il cessionario/committente ha l'obbligo di emettere un'autofattura o di integrare la fattura ricevuta senza l'addebito dell'imposta, è evidente che per le operazioni soggette a tale meccanismo contabile il cedente/prestatore non possa oggettivamente applicare il differimento dell'esigibilità di imposta, in quanto il soggetto tenuto al versamento dell'imposta a debito è colui che ha ricevuto il bene o a cui è stato prestato il servizio.

riconosciuto il diritto alla detrazione, indipendentemente dal mancato versamento del corrispettivo.

La contrapposizione con il sistema ordinario è evidente: l'obbligo di emettere la fattura non è successivo al pagamento del corrispettivo, ma è immediato per effetto del compimento dell'operazione, mentre ciò che viene sospesa è l'esigibilità dell'imposta al pari dell'esercizio della detrazione dell'imposta assoluta a monte.

Tuttavia è opportuno sottolineare che se nel caso delle cessioni e delle prestazioni di servizi per le quali il pagamento del prezzo o l'emissione della fattura precedono la consegna del bene o il pagamento del corrispettivo comportano l'esigibilità immediata dell'Iva, nel regime opzionale l'emissione immediata della fattura, con la specifica intenzione di avvalersi del regime, resta un adempimento meramente formale, la cui efficacia si spiega solo al momento del pagamento del corrispettivo o, comunque, una volta decorsi i termini di sospensione indicati dal legislatore.

Il regime dell'Iva per cassa, come anticipato, è straordinario e limitato nel tempo, oltre che applicabile solo a determinati soggetti, mentre la regola generale per le cessioni di beni resta quella che individua nella stipula dell'atto per gli immobili e nella *traditio* del bene per i mobili il momento in cui l'imposta diviene esigibile.

In sintesi, lo scenario normativo nazionale si caratterizza per essere in linea di principio orientato, almeno per quanto attiene le prestazioni di servizio, per il riconoscimento della esigibilità dell'imposta al momento del pagamento del corrispettivo dell'operazione soggetta ad Iva; il che, a ben vedere, potrebbe porre un problema di coerenza con l'impostazione che individua nella rivalsa un rapporto di natura privatistica.

Occorre quindi interrogarsi se tali norme, generali, derogatorie ed opzionali, manifestino l'intenzione del legislatore nazionale di valorizzare l'elemento del pagamento quale momento imprescindibile ai fini del meccanismo dell'imposta, con l'evidente riflesso che il rapporto di rivalsa avente ad oggetto

il pagamento del prezzo dell'operazione assumerebbe un carattere pubblicistico e, come tale, indisponibile.

O, piuttosto, se le stesse rappresentino una risposta ad esigenze di natura pratica, molto spesso di carattere finanziario.

La risposta deve tendenzialmente orientarsi sulla seconda opzione.

Invero, nell'introduzione del regime opzionale introdotto dal decreto anticrisi del 2008, la previsione di un obbligo di versamento dell'imposta verso l'Erario che sia collegata non già alla consegna del bene o alla stipula dell'atto, quanto piuttosto al momento di effettivo pagamento del prezzo, evidenzia la difficoltà ordinariamente riscontrata dagli operatori economici che, a fonte della consegna del bene e della conseguente emissione della fattura, siano tenuti al versamento dell'imposta a prescindere dall'effettivo incasso del corrispettivo da parte del partner commerciale.

Di riflesso, tale regime sospendendo l'esercizio del diritto a detrazione sino al momento in cui l'imposta diviene esigibile fa sì che vengano evitate possibili perdite di gettito connesse all'esercizio cartolare del diritto medesimo che, in ragione dell'avvenuta emissione della fattura, potrebbero configurarsi quanto meno nell'immediato e ciò a prescindere non solo dall'effettivo pagamento ma anche in assenza di un versamento dell'imposta addebitata da parte del soggetto posto a monte dell'operazione.

Pertanto, se da un lato il regime opzionale ancora il versamento dell'imposta al pagamento del corrispettivo fatturato, emerge in tutta chiarezza come nel regime ordinario rimanga del tutto irrilevante il pagamento del prezzo a fronte dell'avvenuto versamento (addirittura della eventuale detrazione) con conseguente rispetto delle esigenze di riscossione dell'imposta.

Dovendo così trarre le conclusioni in ordine a tale profilo, appare ragionevole ritenere che le norme derogatorie o indicative di regimi opzionali che ancorano l'esigibilità al momento del pagamento del corrispettivo siano espressive di una particolare attenzione dedicata al legislatore nei confronti di esigenze di

ordine economico e sociale, di cui ha voluto tener conto nel tratteggiare i profili attuativi del tributo.

Quanto al fatto che anche nelle operazioni di prestazioni di servizi la regola generale sia proprio quella del pagamento, in luogo del criterio del momento in cui la prestazione è resa, pare ragionevole sostenere che anche in questo caso ad animare il legislatore sia stata la scelta di tutelare le esigenze di liquidità dell'esercente arti o professioni, tenuto al versamento.

Del resto, è agevole constatare che se il legislatore avesse inteso fissare quale regola generale quella del pagamento del corrispettivo, ai fini dell'esigibilità dell'imposta, così valorizzando il momento del pagamento rispetto al compimento dell'operazione, ben avrebbe potuto farlo, estendendo tale regime anche alle cessioni di beni.

In conclusione, non appare peregrino affermare che il pagamento del corrispettivo dell'operazione costituisce un elemento esterno al meccanismo dell'operazione, che con esso non si relaziona se non incidentalmente, quando specifiche esigenze richiedono che il pagamento ed il meccanismo di attuazione del tributo procedano di pari passo.

D'altra parte, la coerenza di una ricostruzione tesa a valorizzare l'irrilevanza del pagamento, ai fini del corretto funzionamento del meccanismo, trova indirettamente conferma anche nel fatto che il legislatore ha previsto, quale regola generale di chiusura del sistema, una seconda strada: quella della fatturazione, attraverso la quale i meccanismi formali dell'imposta finiscono per prevalere sul piano economico e sostanziale, attivando il meccanismo del tributo indipendentemente dalle vicende che precedono.

Infatti, eccezion fatta per il sistema opzionale dell'Iva per cassa – che prevede la fatturazione immediata – a tutti gli altri casi sopra richiamati è applicabile l'art. 6, comma 4, del d.p.r. n. 633/1972 che prevede, in ogni caso, l'esigibilità dell'imposta per il caso in cui sia emessa fattura, o per il caso in cui il corrispettivo sia pagato in tutto o in parte.

Nel primo caso, la previsione è tesa a garantire il necessario parallelismo tra versamento e detrazione, nell'ottica di tutela del gettito; nel secondo caso, invece, la circostanza che l'avvenuto pagamento, anche parziale, del corrispettivo della prestazione porti ad una esigibilità, anche parziale, dell'imposta, conferma la prospettiva di tutela dell'esigenze di cassa in capo all'operatore economico, che portano a differire l'esigibilità al momento del pagamento.

Dal che è ragionevole concludere che il pagamento non rilevi, di per sé, quale elemento necessario al corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta, ma sia considerato rilevante solo nel momento in cui il legislatore, per ragioni di cautela fiscale e di garanzia del gettito, decida di vincolare l'esigibilità della prestazione all'avvenuto pagamento del corrispettivo.

Considerazioni, queste, che rappresentano una indiretta conferma della natura privatistica del rapporto di rivalsa che si instaura tra cedente/prestatore e cessionario/committente.

CAPITOLO IV

L'erroneo addebito dell'Iva: modalità e strumenti di tutela delle posizioni creditorie.

SOMMARIO: 1. Introduzione; **I. Parte Prima: Le variazioni dell'imponibile o dell'imposta:** I. 1 Premessa; I. 2 Le variazioni in diminuzione; I. 3 Le variazioni in aumento; **II. Parte Seconda: Il rimborso da indebito Iva:** II. 1 Premessa; II. 2 Il rimborso da eccedenza detraibile; II. 3 Il rimborso da indebito; II. 4 Gli effetti della rivalsa sulla individuazione della legittimazione attiva nelle controversie di rimborso da indebito; II. 5 La “non agevole” tutela della posizione creditoria del contribuente e dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario; II. 6 Considerazioni conclusive.

1. Introduzione.

L'indebita e/o erronea applicazione dell'imposta sul valore aggiunto rappresenta una patologia del sistema impositivo determinante importanti fenomeni di distorsione dei principi di effettività, di neutralità e di non discriminazione cui è improntato il sistema comunitario e nazionale.

La casistica rilevabile dalla copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee e della Corte di Cassazione, oltre che dalla ampia prassi amministrativa, evidenzia quali fattispecie di applicazione di Iva indebita, legittimante l'individuazione degli strumenti per il relativo recupero in capo ai soggetti coinvolti, tanto i casi di applicazione di imposta su operazioni che, sebbene rientranti nell'ambito applicativo dell'imposta, siano in regime di non imponibilità o di esenzione, quanto le fattispecie di imposizione su operazioni escluse.

Meritano altresì menzione i casi di applicazione dell'imposta su operazioni imponibili in misura superiore a quella dovuta: ipotesi, queste, rispetto alle quali rileva non l'assoggettamento o meno dell'operazione all'imposizione, ma il solo profilo relativo alla corretta individuazione della "misura", o meglio dell'ammontare, dell'imposta da applicare.

L'elemento caratterizzante le fattispecie appena richiamate è costituito dalla sussistenza di una erronea applicazione dell'imposta, totale o parziale, comportante un carico impositivo superiore a quello effettivo, come previsto e disciplinato dalla normativa di riferimento, ricadente in capo ai soggetti coinvolti nelle operazioni che vengono assoggettate ad imposta.

È pur vero che l'erronea applicazione dell'imposta sul valore aggiunto può comportare un fenomeno di segno inverso: emblematico è il caso del mancato assoggettamento ad imposta su operazioni imponibili, così come l'applicazione di una aliquota inferiore rispetto a quella concretamente applicabile.

Orbene, sulla scorta dell'art. 21, settimo comma, del dpr 633/1972 l'applicazione di imposta anche in tali ipotesi comporta *de plano* la doverosità dell'addebito.

“Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.”

La norma, benché contempri fattispecie tra loro diversificate caratterizzate tutte dal sottintendere una divergenza tra la realtà e la sua rappresentazione contabile, cristallizza l'obbligo di pagare l'imposta sul valore aggiunto per l'intero ammontare risultante in fattura, essendo sufficiente la mera indicazione in fattura dell'imposta e ciò indipendentemente dalla effettiva esistenza dell'operazione o dalla misura dell'imposta che avrebbe dovuto esser correttamente applicata.

Per entrambe le ipotesi di distorsione del sistema Iva, conseguenti ad una erronea applicazione dell'imposta sia in danno dell'operatore economico sia in danno dell'Erario, tali in ogni caso da comportare l'obbligo di pagamento per l'intero dell'imposta riportata in fattura, sono formalizzate procedure tese ad elidere le patologie e a ristabilire un equilibrio dei principi di effettività, non discriminazione e di neutralità.

In questa ottica, il sistema, come impostato dal legislatore comunitario e come adeguato nei rispettivi ambiti nazionali, prevede strumenti tesi a correggere e neutralizzare gli effetti conseguenti alla indebita applicazione dell'imposta.

Secondo costante giurisprudenza, come da ultimo ribadito dalla CGCE nella sentenza del 21 gennaio 2010, causa C – 472/08, *Alstom Power Hydro*, in mancanza di una disciplina comunitaria in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente riscosse, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza delle norme di diritto comunitario, purché tali modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna – esigenza espressiva del principio di equivalenza - né rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile

l'esercizio dei diritti conferiti all'ordinamento giuridico comunitario, quale garanzia del principio di effettività⁹¹.

Nel nostro ordinamento, per la regolarizzazione dell'Iva non dovuta, è previsto il procedimento di variazione dell'imponibile o dell'imposta, nonché la procedura di rimborso che, lungi dal vantare una autonoma regolamentazione nel testo unico Iva, segue le forme fissate nell'art. 21, terzo comma, del D.lgs. n. 546/1992.

La procedura di variazione, disciplinata dall'art. 26 del d.p.r. n. 633/1972, nella sua duplice natura di strumento strettamente contabile applicabile sia alle ipotesi di addebito di una maggiore e/o totalmente indebita imposta sia ai casi di omessa applicazione del tributo, offre una risposta alla problematica, seppur nella sua complessità applicativa, dettata dalla specificità dei casi che ne legittimano il ricorso e dalla eterogeneità dei modelli di disciplina introdotti.

L'istituto del rimborso, invece, rappresenta uno strumento teso a garantire il recupero di un'imposta indebitamente corrisposta; sul punto, la Corte di Giustizia delle Comunità Europee si è pronunciata in favore del riconoscimento del diritto al rimborso quale unico rimedio al fenomeno della riscossione dell'Iva in violazione della normativa comunitaria.

Al contrario del regime delle variazioni Iva, il rimborso da indebito è sostanzialmente sprovvisto di una normativa specifica, posto che il d.p.r. n. 633/1972 si preoccupa di delineare l'istituto del rimborso esclusivamente in riferimento alle fattispecie di eccedenza detraibile e del recupero di imposta in favore di soggetti non residenti.

⁹¹ In senso conforme si segnalano le seguenti pronunce della Corte di Giustizia: sentenza 17 novembre 1998, causa C-228/96, *Fallimento Aprile Srl in liquidazione*, punto 18; sentenza 11 luglio 2002, causa C-62/00, *Marks & Spencer plc*, punto 34; sentenza 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, punto 37; sentenza 17 giugno 2004, causa C-30/02, *Recheio-Cash & Carry*, punto 17; sentenza 6 ottobre 2005, causa C-291/03, *MyTravel*, punto 17.

Inoltre, il relativo esercizio in ambito Iva è fortemente condizionato dalla qualifica soggettiva delle parti coinvolte nell'operazione: invero, sulla base di un ormai consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, ogni qual volta l'imposta venga addebitata in fattura a titolo di rivalsa in capo al cessionario/committente e la stessa risulti per quest'ultimo non dovuta, il soggetto legittimato a proporre l'istanza di rimborso è unicamente il cedente/prestatore, ossia il soggetto passivo d'imposta indicato dalla normativa Iva.

Sostanzialmente, in ambito nazionale è stato delineato un doppio binario di tutela del diritto al rimborso in caso di indebita applicazione dell'Iva, prevedendo relativamente al profilo della individuazione della legittimazione attiva nella promozione delle azioni di rimborso da indebito Iva, modalità procedurali differenti a seconda del soggetto che eserciti il relativo diritto.

Come verrà sviluppato nei successivi paragrafi, nell'ambito dei rapporti interni tra soggetti coinvolti nel prelievo tributario Iva la giurisprudenza è ormai unanime nel riconoscere la giurisdizione del giudice ordinario nel rapporto tra cedente e cessionario nell'ambito delle controversie relative alla corretta applicazione dell'imposta, riconoscendo solo in capo al cedente/prestatore un'azione diretta verso l'Amministrazione Finanziaria per la ripetizione dell'imposta indebitamente applicata da devolversi alla giurisdizione del solo giudice tributario.

Orbene, esaminate entrambe le modalità di recupero dell'imposta non dovuta imputabile ad una erronea, totale o parziale, applicazione dell'Iva, nel presente capitolo si individueranno le relazioni ed i collegamenti tra le variazioni in diminuzione ed rimborsi da indebito, anche al fine di verificare una possibile convivenza tra gli istituti posti a tutela delle posizioni creditorie dei soggetti coinvolti nel compimento delle operazioni Iva, anche alla luce delle distonie del sistema cagionate dalla ricostruzione giurisprudenziale del diritto al rimborso, tali da comprometterne l'effettività della tutela.

I. Parte prima.

Le variazioni dell'imponibile o dell'imposta.

I. 1 Premessa.

Come anticipato, rispetto alle fattispecie di indebita applicazione dell'imposta, il legislatore nazionale ha introdotto la disciplina delle variazioni dell'imponibile o dell'imposta, contemplata nell'art. 26 del d.p.r. 633/1972⁹².

Trattasi di un istituto deputato al trattamento di vicende patologiche che possono interessare l'operatività, al pari del funzionamento, del sistema Iva ed è caratterizzato da una indubbia complessità, data essenzialmente dalla varietà delle soluzioni prospettate, dalla eterogeneità dei modelli di disciplina introdotti, i quali trovano giustificazione solo alla luce delle caratteristiche strutturali di tale imposta, connotata dal ricorrente combinarsi di un piano formale - gli adempimenti di fatturazione, registrazione, liquidazione - e di uno sostanziale - il compimento delle operazioni.

Sotto il profilo puramente esegetico, la norma è strutturata in via articolata.

Il primo comma individua l'ipotesi delle rettifiche in aumento, ogni qualvolta l'ammontare dell'imponibile e/o dell'imposta sia inferiore a quello effettivo, laddove la causa di variazione sopraggiunga rispetto all'emissione della fattura ovvero alle registrazioni dell'art. 23 (relativo alle fatture) e all'art. 24 (relativo ai corrispettivi), nonché quelle della inesattezza

⁹² Sul tema delle variazioni Iva, per una trattazione monografica si veda BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, in *Giurisprudenza Sistemica di diritto tributario – L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 633 ss; in commento all'art. 26 del d.p.r. n. 633/1972 A. RENDA, in *AA.VV., Commentario Breve alle leggi tributarie, Iva e imposte sui trasferimenti*, CEDAM, 2011, Padova; A. CARINCI, *Le variazioni Iva: profili sostanziali e formali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, pag. 715 e ss.; P. CENTORE, *Manuale dell'Iva europea*, Ipsoa, 2008, pag. 786 ss.

originaria della fatturazione o della registrazione; in tal caso, la norma impone l'osservanza delle disposizioni di cui all'art. 21 e seguenti.

Il secondo comma, deputato a circoscrivere i presupposti per l'operatività dell'istituto della rettifica in diminuzione, prevede che il soggetto passivo di imposta effettui variazioni in diminuzione dell'ammontare dell'imponibile e/o dell'imposta a debito, ove questo risulti minore, o addirittura venga meno rispetto a quanto inizialmente contabilizzato, sia in ragione di causa originarie sia in ragione di fatti sopravvenuti.

La norma prevede la rettifica degli importi che sono stati fatturati attraverso una mera rilevazione di carattere contabile della diminuzione, che viene comunicata alla controparte – a mezzo di nota credito – producendo effetti diretti, civilistici e fiscali, anche nei suoi confronti.

Il terzo comma, strutturalmente connesso al secondo, stabilisce in capo al soggetto passivo un termine entro il quale provvedere alla variazione: a ben vedere, laddove gli eventi legittimanti la rettifica si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo tra le parti o nell'ipotesi di rettifica per inesattezze nella fatturazione il ricorso alla procedura di variazione in diminuzione è precluso laddove sia decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione.

Il quarto comma tratta degli errori materiali e di calcolo che attengono sia alla fase di registrazione che a quella di liquidazione, con l'effetto di variare le risultanze contabili e le posizioni debitorie o creditorie emerse nel periodo preso in considerazione.

Dalla spiccata natura procedurale è il quinto ed ultimo comma, nel quale viene descritto un alternativo meccanismo di contabilizzazione della variazione la quale, anziché essere effettuata mediante un'annotazione sul registro di competenza in base al segno della variazione, viene operata anche attraverso un intervento di natura rettificativa sullo stesso registro nel quale l'errore o l'inesattezza hanno avuto effetto.

I.2 Le variazioni in aumento.

Nel delineare i presupposti legittimanti l'applicazione della procedura di variazione in aumento, il legislatore ha utilizzato una dizione onnicomprensiva, realizzata mediante l'utilizzo della espressione "*per qualsiasi motivo*", idonea a rendere tendenzialmente irrilevante la causa che determina l'effettuazione della variazione.

Tra i fattori giustificativi della rettifica in aumento sono ravvisabili indubbiamente sia le ipotesi di mancato assoggettamento ad imposta di una data operazione, al pari della fattispecie di applicazione di una aliquota inferiore a quella prevista dalla legge e degli errori di calcolo.

Trattasi di vicende che incidono sull'imposta e/o sull'imponibile, con la conseguente esclusione dall'ambito operativo della procedura rettificativa delle operazioni non imponibili ed esenti.

La finalità della variazione è la regolarizzazione di un'operazione che è stata contabilizzata in via inesatta, la quale ha dato luogo ad un minore debito di imposta o ad una maggiore detrazione: dunque, che si sia trattato di un'evasione, o di un'indebita detrazione consapevolmente realizzate o piuttosto rappresenti il frutto di un errore o di una svista, sta di fatto che in tale ipotesi l'esigenza della variazione nasce da un effetto pregiudizievole verificatosi per il fisco e da un vantaggio prodottosi in capo al contribuente a seguito di un adempimento non rispondente alla realtà.

La norma impone la doverosità della variazione, in quanto le parti sono tenute a provvedere alla rettifica, sebbene il legislatore non abbia introdotto e specificato le modalità ed il termine entro il quale tale incombenza debba essere adempiuto.

Appare indubbio che laddove la variazione attenga alla fatturazione essa dovrà essere attuata mediante l'emissione di un documento integrativo che, indipendentemente dalla denominazione utilizzata, costituisce a tutti gli effetti una fattura,

stante l'espresso richiamo effettuato alla disposizione dell'art. 21 del d.p.r. n. 633/1972.

Inoltre, come avvalorato dall'Amministrazione Finanziaria nella Circolare ministeriale n. 27 del 9.08.1975, l'emissione di tale documento integrativo è necessaria solo laddove la fattura da rettificare o integrare sia stata emessa in senso fiscale – cioè sia stata consegnata o spedita alla controparte commerciale -, posto che in caso contrario sarà sufficiente l'annullamento della fattura da parte del soggetto passivo.

Se, invece, la variazione coinvolge la registrazione è ragionevole ritenere che la procedura debba coinvolgere direttamente la scrittura, lasciando tuttavia leggibile l'importo erroneo.

La procedura, pertanto, si atteggia in una indubbia linearità e semplicità che viene meno solo in relazione alla individuazione della collocazione temporale entro cui effettuare la variazione in aumento, posto che sul punto si segnala l'assoluto silenzio della norma.

La mancata previsione del termine entro cui operare la rettifica in aumento sembrerebbe di fatto vanificare l'obbligatorietà dell'adempimento, essendo evidente che in tali modalità difficilmente l'Ufficio potrebbe contestare al contribuente la mancata applicazione della rettifica in aumento.

In un primo ambito di applicazione della norma, si era ritenuto che la procedura di cui all'art. 26, comma 1, sebbene obbligatoria, fosse esperibile senza limitazioni temporali e, soprattutto, senza applicazione di sanzioni in capo al contribuente, almeno fino al momento in cui non fosse intervenuto un processo verbale di constatazione redatto dagli organi accertatori.

Di tanto vi è stato un plurimo e ripetuto riconoscimento a livello ministeriale⁹³.

⁹³ Risol. Min. Fin. Dir. Gen., 28 luglio 1979, n. 363180; Risol. Min. Fin. Dir. Gen., 6 giugno 1979, n. 411045; Risol. Min. Fin. Dir. Gen., 3 maggio 1978, n. 360412; Risol. Min. Fin. Dir. Gen., 23 dicembre 1975, n. 503576; Risol. Min. Fin. Dir. Gen., 22 dicembre 1975, n. 502261; Risol. Min. Fin.

Con l'introduzione dell'art. 19 del d.p.r. 739/1981, che ha modificato il primo comma dell'art. 48 del d.p.r. 633/1972, è stato disposto l'istituto del ravvedimento operoso anche alle ipotesi di regolarizzazione ex art. 26: di ragione, pertanto, l'effettuazione della variazione costituiva un onere per il contribuente che, ponendola in essere, si giovava delle riduzioni sanzionatorie previste appunto dall'art. 48 per le violazioni sostanziali o formali regolarizzate, in relazione al momento di effettuazione della regolarizzazione che, comunque, restava preclusa ove fossero iniziati accessi, ispezioni e verifiche.

La situazione, oggi, è sostanzialmente immutata con l'introduzione del d.lgs. n. 472/1997 che all'art. 13 prevede i benefici da ravvedimento operoso, collegandoli non solo alla regolarizzazione, ma anche al versamento delle somme o maggiori somme dovute al fisco: anche in tal caso, infatti, la variazione assolve ad una funzione di attenuazione degli effetti sanzionatori dell'illecito, conseguenti al riattivarsi del soggetto passivo.

Per concludere, ai fini della individuazione del momento entro cui è necessario procedere alla variazione in aumento, è necessario operare una differenza data dalla causa che ne giustifica il ricorso, con la ferma consapevolezza che nelle ipotesi di regolarizzazione per originaria inesattezza vi è come presupposto una non corretta imputazione delle operazioni di fatturazione e di registrazione.

In quest'ultimo caso, infatti, non è corretto parlare di sanzionabilità autonoma della omessa regolarizzazione, in quanto l'illecito che rimane oggetto di un eventuale accertamento è sempre quello originariamente commesso in occasione della incompleta fatturazione o registrazione, sul quale l'omessa regolarizzazione incide solo nel senso di precludere al contribuente di usufruire del ravvedimento operoso e dei benefici sanzionatori ad esso connessi.

Dir. Gen., 17 dicembre 1975, n. 503504; Risol. Min. Fin. Dir. Gen., 16 dicembre 1975, n. 503269.

Al contrario, laddove la rettifica consegue a fatti sopravvenuti non è ravvisabile alcun illecito originario da sanzionare: la mancanza di una disciplina dei termini potrebbe indurre il legislatore a ritenere che il legislatore, in considerazione delle difficoltà cui condurrebbe l'accertamento del momento del fatto sopravveniente, abbia rinunciato a stabilire dei termini di adempimento, non potendo automaticamente utilizzarsi i criteri di individuazione del momento di effettuazione dell'operazione di cui all'art. 6, momenti che si sono verificati all'atto della contabilizzazione originaria.

Tale tesi, tuttavia, implica inaccettabili conseguenze, in quanto di fatto lascerebbe il contribuente nella assoluta libertà di stabilire in quale momento contabilizzare i fatti sopravvenuti, salva la sanzionabilità ove la regolarizzazione non sia ancora stata effettuata al momento in cui viene intrapreso il controllo.

I.3 Le variazioni in diminuzione.

Significativa è la procedura di variazione in diminuzione, la quale, presupponendo l'applicazione di un'imposta non dovuta o applicata in misura superiore a quella effettiva, pone problematiche in ordine all'esercizio delle azioni a tutela delle parti coinvolte nell'operazione – e specificatamente per la posizione di colui che subisce l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa –, alla esaustività o meno della procedura di variazione ai fini di tutela, nonché alla sua compatibilità con l'istituto del rimborso di imposta.

Presupposto della procedura è costituito dalla indebita applicazione dell'imposta, originaria o sopravvenuta, capace di falsare l'intero meccanismo dell'Iva: l'istituto è stato infatti congegnato nell'ottica di garantire un equilibrio tra rivalsa e detrazione, considerato che il diminuire dell'importo che ha formato oggetto della rivalsa determina l'obbligo per il soggetto che la subisce di diminuire in misura corrispondente l'importo detraibile, registrando appunto il documento rettificativo in

diminuzione sul registro degli acquisti, ovvero in aumento sul registro delle operazioni attive.

La disciplina nazionale trova fondamento nella disciplina comunitaria: il referente normativo è rappresentato dall'art. 11, parte c), n. 1 della Sesta Direttiva Cee – oggi art. 90 della Direttiva 2006/112/Ce - che, deputato ad indicare i criteri per la determinazione della base imponibile, contempla due casi di riduzione dell'imponibile Iva legati alla sopravvenienza di fatti nuovi, attribuendo alle legislazioni dei singoli Stati membri i criteri per la relativa applicazione.

In un'ottica prettamente comparativa, primo elemento di differenziazione dalla fattispecie di variazione contemplata nel primo comma è dato dalla sua riferibilità alle sole operazioni per le quali sia stata emessa la fattura, stante l'inciso “*se per una operazione per la quale sia stata emessa la fattura.....*”; limite, questo, non normativizzato nella procedura in aumento.

Non solo; le fattispecie che danno adito alla procedura sancita nel secondo comma dell'art. 26 non sono onnicomprensive, ma dettagliatamente indicate: “*se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa*”.⁹⁴

⁹⁴ In ordine alla interpretazione della norma nella parte in cui elenca le cause giustificanti il ricorso alla procedura di cui al secondo comma

A bene vedere, le ipotesi di cui al secondo comma comprendono solo i casi di variazione dell'imponibile e di venir meno del presupposto, e non, autonomamente, dell'imposta; inoltre, la norma considera allo stesso modo sia le ipotesi di cause che determinano il venir meno in tutto o in parte dell'operazione, sia le fattispecie che ne riducono l'ammontare imponibile, senza alcuna distinzione.

Sempre in un'ottica esegetica, la variazione in diminuzione è contemplata in riferimento alle sole operazioni imponibili, con esclusione quindi delle operazioni non imponibili ed esenti.

In merito a tale profilo è stato acutamente osservato⁹⁵ come nell'ambito delle operazioni non imponibili il problema relativo alla applicabilità del regime delle variazioni in diminuzione un concreto interesse in senso favorevole è portato dallo Stato: il venir meno dell'operazione, infatti, potrebbe comportare una riduzione del plafond previsto dall'art. 8, comma 2, del d.p.r. 633/1972.

Il che indurrebbe a sostenere che l'ipotesi debba essere ricondotta all'ambito di operatività del comma 1 dell'art. 26, nel senso che la variazione non sarebbe più facoltativa ma obbligatoria, ancorchè la procedura rimanga quella prevista per le variazioni in diminuzione, integrata da quella per le variazioni

dell'art. 26, si registra una difformità di opinioni: alla tesi prettamente ministeriale di considerare l'elencazione di natura indicativa, rilevando esclusivamente che la variazione o la sua causa siano registrate ai sensi degli artt. 23, 24 e 25 del d.p.r. 633/1972 (Risol. Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 31 marzo 2009, n. 85/E; Risol. Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 17 febbraio 2009, n. 42/E, nonché Cass. Civ., 6 luglio 2001, n. 9195) si contrappone la posizione della dottrina assestata sul riconoscimento della natura tassativa dell'elencazione contenuta nella disposizione: M. PEIROLO, *Limiti all'emissione della nota di accredito*, in Corr. Trib., n. 17, 2007, pag. 1392; A. DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981, pag. 593; N. MAZZITELLI, *Un'interpretazione troppo riduttiva sull'emanazione di note di variazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in Rass. Trib., 2000, pag. 636.

⁹⁵ A. CARINCI, *op. cit.*, pag. 720.

in aumento con riguardo alle operazioni che risultano sfiorare il plafond.

Simile conclusione, ad ogni modo, porterebbe a concludere che la variazione sia in grado di incidere sul plafond e che la conseguente riduzione di quest'ultimo renda imponibile una operazione che precedentemente non lo era.

In riferimento, poi, alle operazioni esenti, la non riferibilità della rettifica in diminuzione appare la soluzione più coerente con il sistema anche alla luce degli ostacoli di carattere applicativo e sistematico.

Come noto, il compimento di operazioni esenti condiziona in capo al cedente/prestatore il regime di detraibilità dell'imposta assolta sulle operazioni passive: di conseguenza occorrerebbe trovare un coordinamento tra il meccanismo delle variazioni con il regime delle detrazioni di cui agli artt. 19 ss.

Coordinamento che da un punto di vista normativo non appare sussistere, posto che l'art. 19bis2 non contempla l'ipotesi della rettifica delle detrazioni compiute e sul piano operativo diverrebbe assai complessa e difficilmente percorribile nel momento in cui non tanto il pro rata quanto la indetraibilità specifica di cui al comma 2 dell'art. 19 dovesse essere coinvolta.

Ragion per cui è alquanto consolidato l'orientamento che ravvisa nelle fattispecie di indebita/erronea applicazione dell'Iva rispetto al compimento di operazioni esenti successivamente venute meno l'applicabilità dello strumento del rimborso, mediante la procedura generalizzata fissata dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, per il recupero dell'imposta non detratta dal cedente/prestatore.

Come anticipato, l'individuazione delle cause legittimanti il ricorso alla procedura di variazione in diminuzione è stata direttamente operata dal legislatore mediante l'elencazione di fattispecie civilisticamente rilevanti: trattasi di declaratorie di annullamento, di nullità, di revoca, di rescissione e simili, sia

totale che parziale dell'atto che integra l'operazione che ha generato l'applicazione dell'imposta⁹⁶.

⁹⁶ Senza pretesa di esaustività, si richiama la rassegna della prassi e della giurisprudenza di legittimità in ordine alle fattispecie giustificanti il ricorso alla procedura di variazione, come prevista dal secondo comma dell'art. 26 del d.p.r. n. 633/1972: Risol. Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso, 11 agosto 2009, n. 212/E, relativa alla stipula di un preliminare di acquisto di immobile, con riserva di nomina di un terzo contraente al momento del rogito notarile, rispetto alla quale è stato escluso il ricorso alla procedura di variazione. In tal caso, l'eventuale insussistenza in capo al terzo dei presupposti per le agevolazioni Iva prima casa non giustificerebbe una variazione, in quanto il contratto avrebbe comunque prodotto i propri effetti fra i contraenti originari ai sensi dell'art. 1405 c.c., stante l'indicazione di un termine del tutto incerto nel suo verificarsi per la nomina del terzo; Risol. Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso, 5 maggio 2009, n. 120/E, relativa alla ammissibilità della nota di variazione in diminuzione, nelle ipotesi di cessione di un credito già insinuato al passivo fallimentare e per il quale non vi sia stata estromissione; Risol. Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso, 31 marzo 2009, n. 85/E che, nell'ambito di un contratto di compravendita con previsione di clausola risolutiva espressa per eventuale resa di beni difettosi, ha ammesso la procedura di variazione, sul presupposto che la previsione di tale clausola consente al cessionario la riserva di un potere sulla sorte (parziale) del contratto che viene a manifestarsi, nel caso in esame, attraverso un comportamento concludente di quest'ultimo; Risol. Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso, 21 luglio 2008, n. 307/E e Risol. Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso, 22 maggio 2008, n. 212/E che, in tema di contratti di fornitura di energia elettrica ai consorzi per uso irriguo, di sollevamento e scolo delle acque anteriori al 24 luglio 2007, hanno ammesso il ricorso alla emissione di note di variazione in diminuzione con aliquota ridotta del 10%, alla luce dell'intervento della Commissione Europea del 30 aprile 2007, n. C(2007)1823. Per quanto attiene lo scenario giurisprudenziale: Cass. civ., 5 marzo 2007, n. 5006 che, in tema di sconti e premi di fine anno, ha ribadito che nessun diritto a detrazione può essere riconosciuto quando nelle riduzioni operate sia ravvisabile la natura di premio di fine anno anziché di sconto. Mentre quest'ultimo, infatti, è una componente che incide direttamente sul prezzo della merce compravenduta o del servizio scambiato, riducendone l'ammontare dovuto per le singole operazioni compiute, il premio di fine anno è, invece, un contributo

Tale categoria vanta come elemento caratterizzante la capacità di determinare la caducazione delle situazioni effettuali conseguenti ad atti giuridici, con tutte le conseguenti perplessità in ordine alla individuazione del momento in cui si verifica l'eliminazione degli effetti giuridici⁹⁷.

autonomo riconosciuto indistintamente a fine esercizio al cliente al raggiungimento di un determinato fatturato o comunque per incentivarlo a futuri acquisti; Cass. Civ., 15 gennaio 2007, n. 715 che ha nuovamente consacrato il principio in forza del quale le variazioni dell'imponibile o dell'imposta contemplate dall'art. 26 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, alle quali si ricollega l'obbligo di emettere la fattura e procedere alle relative annotazioni, qualora si tratti di variazioni in aumento, ovvero la facoltà di portare in detrazione l'imposta e registrare tale operazione, qualora si tratti di variazioni in diminuzione, sono configurabili soltanto quando, per eventi successivi all'emissione della fattura o per inesattezze, vengano modificati gli estremi di una determinata operazione imponibile, ovvero sia di un rapporto di cessione di beni o prestazione di servizi singolarmente considerato, e non già quando venga a mutare per una qualsiasi causa il quadro complessivo dei rapporti tra i soggetti interessati; Cass. Civ., 23 dicembre 2005, n. 4416, che ha ribadito come l'art. 26 non lasci all'arbitrio del cedente e del cessionario il ricorso alle variazioni suddette, ma espressamente prevede che la riduzione dell'ammontare imponibile può aver luogo in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.

⁹⁷ In tal senso, A. CARINCI, *op. cit.*, osserva come il problema della individuazione della perdita di efficacia ex tunc o ex nunc dell'atto sia più che altro apparente. Laddove la caducazione sia ex nunc gli effetti dell'atto dovrebbero essere considerati come mai realizzati tra le parti. Di conseguenza, per effetto della declaratoria, solo la situazione effettuale viene riportata alla condizione originaria e non anche i rapporti sottostanti, i quali hanno determinato sul piano strettamente economico, incrementi e decrementi patrimoniali. Sarebbe opportuno chiedersi se ai fini della rettifica si possa prescindere completamente da simili considerazioni, e quindi se sia solo la dichiarazione di nullità, annullamento ecc.. a fondare il diritto alla variazione, oppure se occorra comunque garantire una corrispondenza tra piano formale dell'imposta e piano sostanziale. Quest'ultimo aspetto non sembra da preferire, anche alla luce del tenore della norma, anche in virtù della previsione secondo cui è fatto comunque salvo il diritto del cessionario/committente alla restituzione dell'importo pagato al cedente/prestatore a titolo di rivalsa.

Resta comunque inteso che tali effetti caducatori sono collegati, per espressa menzione normativa, alla relativa declaratoria, il che è facilmente giustificabile alla luce delle ragioni di cautela e di certezza nei rapporti con l'Erario che hanno così reso preferibile individuare la rilevanza della nullità dell'atto al suo accertamento.

Il che comporta che prima dell'accertamento non è affatto ammissibile una variazione in diminuzione neanche nelle ipotesi in cui si ritenga addirittura che una operazione non si sia mai realizzata.

In ordine a tale profilo, si segnala il recente orientamento della prassi⁹⁸ che, recependo gli stimoli sollevati dal contesto giurisprudenziale, ha inteso il provvedimento dichiarativo per le sole ipotesi di accertamento della nullità dell'atto imponibile e non anche alle diverse ed ulteriori cause di caducazione degli effetti di quell'atto, elencate nel secondo comma dell'art. 26.

Orbene, in riferimento alle singole ipotesi contemplate nel secondo comma dell'art. 26, per quanto attiene specificatamente l'ipotesi di annullamento, posto che secondo le nozioni civilistiche l'atto annullabile è valido ed efficace sino a che non sia annullato, vi è da dire che non sempre il contratto annullabile deve essere rimosso affinché vengano rimossi gli effetti dallo stesso provvisoriamente prodotti.

Invero, una volta prescritta l'azione di annullamento la parte legittimata che sia stata convenuta per l'esecuzione del contratto può sempre eccepire l'annullabilità; ma se l'eccezione è fondata, il giudice non pronuncia l'annullamento, si limita semplicemente a rigettare la pretesa dell'attore.

Per quanto attiene le altre ipotesi, non si registrano particolari problematiche, posto che è sufficiente un costante richiamo e rinvio alle norme civilistiche di riferimento.

⁹⁸ Risol. Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 21 novembre 2008, n. 449/E, con nota di L. CARPENTIERI, *La variazione Iva per fatti non dipendenti dalle parti*, in Corr. Trib., 2009, n. 3, pag. 225.

Rilevanza assume invece l'individuazione del momento in cui i menzionati eventi possono assumere rilevanza ai fini della fattispecie di variazione.

Sul punto, la relazione ministeriale che ha accompagnato l'introduzione della norma non può dirsi soddisfacente - tra l'altro ampiamente smentita dalla giurisprudenza e dalla dottrina - , in quanto vincolerebbe l'applicabilità della variazione in diminuzione solo in conseguenza di una pronuncia giurisdizionale.

Allo stato, tanto può essere accettabile solo in riferimento alle ipotesi di nullità, annullabilità e alla rescissione, rispetto alle quali sarà necessario attendere la pronuncia giudiziale per poter operare le variazioni, salvo un eventuale accordo sopravvenuto, nel qual caso si potrà comunque provvedere ma nel termine ridotto ad un anno, come fissato nel terzo comma.

Resta comunque intesa la possibilità di procedere alla variazione in diminuzione indipendentemente dal passaggio in giudicato: con la Risoluzione ministeriale n. 500796 del 1.07.1991 la stessa Amministrazione Finanziaria ha ammesso tale evenienza, con la sola precisazione che laddove la pronuncia dovesse ottenere una riforma in sede di una eventuale impugnativa resterebbe l'obbligo di procedere ad una successiva variazione in aumento.

Altrettanto non può sostenersi in relazione alle ipotesi di revoca, rispetto alle quali non è assolutamente necessaria una pronuncia giudiziale: si deve ammettere la possibilità di procedere alla variazione nel momento in cui la revoca acquista efficacia, senza che possa d'altro canto opporsi la limitazione di un anno dall'effettuazione dell'operazione.

Diversi accorgimenti devono essere riservati ai casi di variazione in diminuzione conseguenti a risoluzioni contrattuali.

Si consideri la fattispecie, largamente diffusa, dell'intervenuta risoluzione per effetto di una clausola risolutiva espressa (art. 1456 c.c.) o di risoluzione di diritto, come prevista dagli articoli 1454 c.c. e 1457 c.c.: in questi casi non si può certamente parlare

di accordo sopravvenuto, in quanto l'effetto caducatorio consegue ad una attività già contemplata dalle parti.

Ne consegue, pertanto, che in questi casi l'intervento del giudice non è assolutamente essenziale e, piuttosto, deve essere limitato ad una verifica della sussistenza delle condizioni cui la norma collega l'effetto risolutivo.

La variazione, pertanto, potrà essere effettuata nel momento in cui si verifica l'effetto risolutorio senza necessità di dover soggiacere al termine di un anno previsto dal terzo comma dell'art. 26.

Altra ipotesi legittimamente il ricorso alla procedura di variazione in diminuzione è costituita dal “*mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali od esecutive rimaste infruttuose*”⁹⁹.

Trattasi di ipotesi ben differente dalle precedenti, in quanto permette la variazione a fronte non di situazioni giuridiche che involgono l'operazione che è stata assoggettata ad imposta, quanto piuttosto il mero mancato soddisfacimento dell'interesse del creditore all'adempimento.

Per tali fattispecie non è obbligatorio che la parte compia un giudizio probabilistico sul soddisfacimento del credito, ma è necessario, come ribadito dalla Circolare ministeriale n. 77/E del 17.04.2000, che vi sia non solo l'accertamento dell'insolvenza dell'importo fatturato – da individuarsi nel momento in cui sia acclarata l'irrealizzabilità del credito¹⁰⁰ - ma soprattutto la necessaria partecipazione del creditore al concorso¹⁰¹.

⁹⁹ Previsione introdotta per effetto dell'art. 13bis, comma 1, del d.l. 28.03.1997, n. 79, convertito nella legge 28 maggio 1997, n. 140.

¹⁰⁰ Sul punto si rinvia a G. ZIZZO, *Questioni in tema di inadempimento del cessionario committente e variazioni Iva*, in Boll. Trib., 1998, pag. 1766 e E. FRATANGELI, *La nota di variazione Iva nelle procedure fallimentari*, in Il Fisco, 1999, pag. 568. Si segnala un orientamento difforme che ammette il compimento della variazione sin dal momento iniziale della procedura concorsuale, F. PODDIGHE - G. RISALITI, *Le nuove ipotesi di variazione dell'imponibile o dell'imposta di cui all'art. 26 nuovo testo*, in Fisco, 1997, pag. 10397; G. GAVELLI, *Alcune considerazioni sulle difficoltà interpretative delle recenti modifiche*

Menzione a parte merita la previsione contenuta nel terzo comma dell'art. 26 che consente la rettifica relativamente ad inesattezze compiute in sede di fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21.

La norma sembrerebbe applicabile tanto alle fattispecie di fatturazione inesatta quanto alle ipotesi di fatturazione per operazioni inesistenti.

Per quanto attiene alla modalità operativa attraverso cui procedura alla variazione in diminuzione nei casi previsti nei commi secondo e terzo dell'art. 26, il legislatore ha previsto due modalità alternative.

Premettiamo che sostanzialmente la procedura di variazione in diminuzione si atteggia ad un mero meccanismo contabile, consistente nella eliminazione dell'originario debito di imposta da parte del cedente/prestatore, cui segue l'obbligo del cessionario/committente di procedere, a sua volta, all'annullamento del proprio credito.

Trattasi, poi, di una procedura dalla natura facoltativa – e proprio questa è una differenza caratterizzante la variazione in diminuzione rispetto a quella in aumento -, non avendone il legislatore condizionato l'esercizio ad uno specifico obbligo di legge.

Ad onor del vero, però, la facoltà relativa al suo esercizio è rimessa unicamente in capo al cedente/prestatore dal momento

apportate all'art. 26 del DPR n. 633/1972, in Fisco, 1997, 10975.; C. VERRIGNI, I limiti alle note di variazione Iva nel fallimento: la problematica ipotesi della cessione del credito, in commento a CTP Treviso, 1° febbraio 2007, n. 150, in Giust. Trib., 2007, n. 4; M. GIORGI, Le procedure concorsuali e l'emissione di note di variazione IVA, in Dialoghi di dir. trib., 2006, n. 7/8, pag. 1051.

¹⁰¹ In un'ottica comparatistica, il mancato pagamento assume rilievo costitutivo nelle sole ipotesi in cui il creditore abbia esperito tutte le azioni volte al recupero del proprio credito, non avendone tuttavia trovato soddisfacimento, posto che nelle altre fattispecie previste nell'art. 26 il momento del pagamento è assolutamente irrilevante, avendo il legislatore attribuito valenza costitutiva al venir meno, in tutto o in parte, dell'operazione, o alla riduzione dell'ammontare imponibile.

che, se questi decide di procedere alla variazione, e solo in quanto vi si provveda, il cessionario diventa obbligato ad effettuare a sua volta la rettifica¹⁰².

In tal senso, per mettere il cessionario nelle condizioni di adempiere l'obbligo di variazione, occorre che vengano emesse delle note di variazione che, lungi dall'avere una specifica forma, sono solitamente emesse come nota di accredito, contenenti i dati identificativi delle parti, la tipologia di operazione originariamente effettuata, la causa e l'ammontare della variazione nonché le ragioni che legittimano il ricorso alla procedura di variazione.

Il documento deve essere numerato e deve contenere l'ammontare dell'imponibile e della relativa imposta che deve essere accreditata al cessionario applicando l'aliquota vigente al momento di effettuazione dell'operazione rettificata, a prescindere cioè dalle variazioni nel frattempo intervenute.

Secondo una prima procedura, contemplata nel secondo comma, il cedente/prestatore è tenuto ad incrementare l'ammontare dell'imposta detraibile di un importo pari all'Iva non più dovuta, così effettuando la registrazione prevista dall'art. 25; di riflesso, il cessionario/committente dovrà aumentare il proprio debito di imposta di un importo pari a quello della detrazione non più spettante, registrando così la nota ai sensi dell'articolo 23 o 24.

La seconda procedura, condizionata dal limite temporale di un anno dal compimento dell'operazione, come sancito dal terzo comma, si estrinseca nel compimento di distinte annotazioni in rettifica da parte del cedente/prestatore nel registro di cui agli artt. 23 e 24 e, da parte del cessionario/committente in quello previsto dall'art. 25.

Laddove il cessionario/committente sia un privato consumatore, il cedente/prestatore provvederà ad una registrazione unilaterale e il primo avrà diritto di ripetere quanto pagato a titolo di rivalsa.

¹⁰² F. BOSELLO, *op. cit.*, pag. 82.

La variazione in questo caso deve essere operata se ed in quanto sia già intervenuta la registrazione ai sensi dell'art. 23 o 24; in difetto, infatti, il cedente/prestatore potrà sostituire o annullare la precedente fattura e, laddove siano già decorsi i termini di cui all'art. 21, risulta opportuno procedere alla registrazione della fattura originaria per poi effettuare la variazione¹⁰³.

Tale procedura non appare tuttavia applicabile alle ipotesi di inesattezza nella fatturazione posto che il quinto comma richiama esclusivamente il comma 2 e 4 e non il terzo.

¹⁰³ In ordine alle modalità operative della variazione, si segnala la recente pronuncia della CGCE, 18 giugno 2009, causa C-566/07, *Stadeco BV*, “1) L'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, deve essere interpretato nel senso che, in forza di tale disposizione, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta nello Stato membro al quale corrisponda l'imposta sul valore aggiunto esposta nella fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci, anche qualora l'operazione in oggetto non fosse imponibile in detto Stato membro. Spetta al giudice del rinvio verificare all'imposta sul valore aggiunto di quale Stato membro, corrisponda l'imposta sul valore aggiunto esposta nella fattura in questione, tenendo conto di tutti gli elementi pertinenti. A tal fine possono rilevare, in particolare, l'aliquota applicata, la valuta nella quale è esposto l'importo da versare, la lingua di redazione, il contenuto ed il contesto, della fattura stessa, le sedi del soggetto che l'ha emessa e del destinatario delle prestazioni di servizi effettuate, nonché la condotta di questi ultimi; 2) il principio della neutralità fiscale non osta, in linea di principio, a che uno Stato membro assoggetti la rettifica dell'imposta sul valore aggiunto dovuta in tale Stato membro unicamente in quanto erroneamente esposta nella fattura rilasciata alla condizione che il soggetto passivo consegni al destinatario delle prestazioni di servizi effettuate una fattura di rettifica nella quale non sia esposta la suddetta imposta, qualora tale soggetto passivo non abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale.”

Parte Seconda.

Il rimborso da indebito Iva.

II. 1 Premessa.

Costituisce un dato incontestato che, nell'ambito della normativa IVA, non si rintracci alcuna disposizione concernente la fattispecie della ripetizione dell'indebito Iva nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, né da parte del soggetto che effettua l'operazione, né da parte di colui che riceve il bene o la prestazione.

La disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, come delineata nella direttiva comunitaria e trasposta nella normativa interna, contempla l'istituto del rimborso unicamente rispetto alla fattispecie del rimborso non da indebito, meglio definito da "eccedenza detraibile".

L'art. 183 della direttiva 2006/112/CE costituisce la sola disposizione relativa al rimborso e prevede che *"qualora, per un periodo di imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'Iva dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite."*

L'istituto, pertanto, si appalesa come connaturale allo stesso meccanismo applicativo dell'imposta, in quanto costituisce un evento fisiologico e naturale che si ricollega all'esercizio del diritto alla detrazione da parte del soggetto passivo Iva.

Nel rimborso Iva, sostanzialmente, vi è una componente strutturale costituita dall'esercizio del diritto alla detrazione che caratterizza in senso peculiare la fattispecie, da un lato sottraendola all'applicazione delle regole e dei principi enucleati a proposito dei rimborsi da indebito, dall'altro caratterizzando il rimborso come evenienza naturale e fisiologica collegata al particolare meccanismo applicativo del tributo, i cui tratti caratteristici e fondamentali, quali la neutralità e la trasparenza, si esprimono proprio attraverso il sollecito recupero dell'imposta

assolta o addebitata in rivalsa nell'ambito delle operazioni passive poste in essere nell'esercizio dell'attività che comporta l'assunzione della soggettività passiva in senso formale.¹⁰⁴

In ordine alla struttura ed alla identificazione del credito da restituzione non vi è stata una unanimità di opinioni: si è infatti qualificato il rimborso come credito corollario del diritto alla detrazione¹⁰⁵, ovvero si è individuata una situazione soggettiva di credito da restituzione – meglio definita credito di imposta - che nella detrazione medesima troverebbe la modalità di concreto esercizio del credito, antecedentemente sorto e destinato a sopravvivere all'eventuale estinzione della detrazione¹⁰⁶: vi sarebbe in sostanza un credito del soggetto passivo dell'imposta, che trova di regola soddisfazione nella detrazione dall'imposta dovuta ma che, al di là della detrazione, può trovare riconoscimento anche a prescindere da quest'ultima.

Proprio questa impostazione ritiene che in via del tutto erronea il credito verso l'erario, che sorge per effetto della dinamica applicativa dell'imposta, viene definito dalla dottrina diritto di detrazione e diritto di rimborso.

Orbene, entrambe le qualificazioni sarebbero inaccettabili: per quanto riguarda il diritto di detrazione, ciò che il soggetto passivo del tributo vanta verso l'Erario (ammontare della rivalsa applicata) è un credito di imposta e la detrazione nulla è se non una delle sue forme di esercizio, consentita dal legislatore quando debito e credito coesistono, considerato che la detrazione si atteggierebbe a mera operazione aritmetica che il soggetto

¹⁰⁴ M. BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, 2000, ed. provvisoria, pag.17.

¹⁰⁵ G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, ed. provv., Roma, 1985, pag. 85 ss.

¹⁰⁶ F. TESAURO, *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in Boll. Trib., 1979, pag. 1466; F. TESAURO, *Rimborso delle imposte*, in Noviss. Dig. It., App., VI, Torino, 1986, pag. 824.

compie per dare attuazione alla compensazione tra le due situazioni soggettive attive e passive.

Quindi la detrazione è una delle eventuali forme di esercizio del credito di imposta maturato dal soggetto passivo.

Analogamente, per quanto attiene il diritto di rimborso, questi in ambito Iva apparterebbe alla categoria dei crediti di imposta che vantano come caratteristica la circostanza di sorgere da fattispecie le più svariate, ma aventi in comune il dato negativo di non essere fattispecie di indebitito.

Quindi, sulla scia di tale interpretazione, detrazione e rimborso nell'Iva rappresentano un credito di imposta non derivante da indebitito e trovano una compiuta disciplina normativa; al contrario il rimborso da indebitito non trova una specifica regolamentazione nella normativa Iva se non sotto il profilo delle rettifiche di inesattezze della fatturazione o della registrazione e della correzione di errori materiali e di calcolo; per il resto, vi è stato il riconoscimento a livello amministrativo e giurisprudenziale della applicazione delle generali norme in materia di indebitito tributario, oltre all'art. 2033 c.c. quanto ai tratti fisionomici basilari del credito da indebitito.

Il meccanismo dell'imposta, che mira a colpire il valore aggiunto dei beni ceduti o dei servizi prestati, rimanendo neutrale rispetto al numero dei passaggi effettuati, impone a ciascun soggetto di applicare l'imposta con aliquota proporzionale sul corrispettivo della cessione del bene o della prestazione del servizio, consentendogli, però, nel contempo di portare in diminuzione l'imposta assolta a monte sulle forniture di beni e servizi.

In quest'ottica il diritto alla detrazione rappresenta un principio fondamentale del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, istituito dalla normativa comunitaria, che non può essere derogato sistematicamente dai singoli Stati membri per preservare in maniera più efficace i diritti dell'Erario.

Proprio l'esercizio del diritto di detrazione può determinare l'insorgenza di una situazione creditoria nei confronti dell'Erario, situazione che però può assumere i connotati della normalità nel

caso in cui le operazioni di vendita godono di un regime Iva più favorevole rispetto alle operazioni di acquisto, trattandosi ad esempio di operazioni che scontano aliquote ridotte o regimi particolari di esclusione; ovvero episodico, come nel caso di acquisti ammortizzabili.

Se dunque la detrazione è lo strumento necessario ad assicurare la neutralità dell'imposta, la previsione di procedure agili e veloci che assicurino il compiuto rimborso dell'eventuale eccedenza, che è dunque fisiologica conseguenza dell'esercizio del diritto alla detrazione, dovrebbe rappresentare il necessario completamento del sistema.

II. 2 Il rimborso da eccedenza detraibile.

Lo scenario nazionale, pertanto, disciplina l'istituto del rimborso negli articoli 30, 38bis e 38ter del dpr n. 633/1972.

Come anticipato, il primo comma dell'art. 30 prevede che *“se dalla dichiarazione annuale risulta che l'ammontare detraibile di cui al n. 3) dell'articolo 28, aumentato delle somme versate mensilmente, è superiore a quello dell'imposta relativa alle operazioni imponibili di cui al n. 1) dello stesso articolo, il contribuente ha diritto di computare l'importo dell'eccedenza in detrazione nell'anno successivo, ovvero di chiedere il rimborso nelle ipotesi di cui ai commi successivi e comunque in caso di cessazione di attività”*.

L'istituto, secondo la lettera della norma, è alternativo al riporto dell'eccedenza al periodo di imposta successivo¹⁰⁷:

¹⁰⁷ M. BASILAVECCHIA, op. cit, pag. 25 parla giustamente di una “alternatività diseguale” nel senso che il riporto a credito è stato previsto come forma normale e residuale, mentre il rimborso viene ammesso solo nelle ipotesi tassative che sono elencate nei commi secondo, terzo e quarto dell'art. 30. Al fianco delle fattispecie di rimborso e di riporto del credito, merita menzione l'istituto della compensazione “orizzontale” dei crediti Iva, annuali e trimestrali, per il pagamento mediante modello F24 di imposte, contributi previdenziali, premi INAIL e di altre somme dovute allo Stato, alle Regioni e ad altri enti previdenziali. L'istituto, introdotto dall'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997, è stato recentemente modificato

sebbene entrambi preposti alla garanzia del rispetto dei principi di neutralità e di trasparenza, è indubbio come l'inclusione del diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile derivi dal fatto che il solo riporto a credito nell'anno successivo non avrebbe garantito a sufficienza, sul piano finanziario, la neutralità dell'imposta, talora rendendo inadeguato e comunque lontano nel tempo il recupero dell'esposizione derivante dal presumibile anticipo di somme a titolo di Iva corrisposte ai fornitori da parte di chi, pur essendo indubbiamente soggetto passivo in senso formale degli obblighi tributari previsti dalla normativa sull'imposta, non deve comunque restare inciso in senso economico dal prelievo¹⁰⁸.

dall'art. 10 del D.L. n. 78/2009, che ha subordinato la compensazione alla avvenuta presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui risulta il credito Iva e ne ha imposto l'effettuazione solo attraverso i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, così da consentire all'Amministrazione finanziaria il controllo tempestivo tra i crediti indicati in dichiarazione e quelli utilizzati in compensazione nel modello F24. Inoltre, per i crediti superiori ad € 15.000,00 è stato posto l'obbligo di apposizione del visto di conformità delle dichiarazioni, ai sensi dell'art. 35, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 241/1997. Per i primi interventi chiarificatori, Circ. Agenzia Entr. Dir. Centr. Servizi ai Contribuenti - Agenzia Ent. Dir. Centr., Accertamento 23 dicembre 2009, n. 57/E e Circ. Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa - Agenzia Entr. Dir. Centr. Servizi ai Contribuenti 15 gennaio 2010, n. 1/E. Si segnala, altresì, che l'art. 31, comma 1, del D.L. n. 78/2010, ha introdotto, a decorrere dall'1 gennaio 2011, un divieto di compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro, e per i quali è scaduto il termine di pagamento, prevedendo uno specifico regime sanzionatorio. Sul punto, Circ. Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa, 15 febbraio 2011, n. 4/E e Circ. Agenzia Ent. Dir. Centr. Accertamento 11 marzo 2011, n. 13/E.

¹⁰⁸ Nel testo previgente l'emanazione dell'art. 4, comma 1, lett. b) del D.L. 27 aprile 1990, n. 90, convertito con modificazioni dalla Legge 26 giugno 1990, n. 165, il contribuente poteva scegliere indistintamente tra il rimborso ed il riporto a credito dell'eccedenza detraibile, con il solo limite alla prima procedura nei confronti dei contribuenti che non avessero effettuato operazioni imponibili: in tal caso, il rimborso poteva interessare la sola imposta assolta relativamente all'acquisto o alla importazione di beni ammortizzabili. Tale previsione, di fatto, generò una prassi di

Il ricorso al rimborso da eccedenza detraibile è condizionato dalla previa sussistenza di presupposti di natura sostanziale, codificati nei commi 3 e 4, ovvero gli elementi e le condizioni affinché il soggetto Iva possa chiedere a rimborso l'eccedenza dell'Iva a credito, piuttosto che portarla in diminuzione nel periodo di imposta successivo.

Il riconoscimento del diritto al rimborso dell'eccedenza detraibile, parziale o totale, è soggetto ad un primo limite di tipo quantitativo: non può interessare crediti di importi inferiori ad € 2.582,28 e può essere richiesto all'atto della presentazione della dichiarazione in specifiche e tassative ipotesi delineate:

- lett. a): esercizio esclusivo o prevalente di una o più attività che comportino il compimento di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti ed alle importazioni;
- lett. b) effettuazione di operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate¹⁰⁹;
- lett. c) acquisto o importazione di beni ammortizzabili, di beni e servizi per studi e ricerche, limitatamente alla parte della eccedenza detraibile che corrisponde a tali spese;

effettuazione di operazioni atipiche, realizzate anteriormente al conseguimento dei primi corrispettivi effettivamente derivanti dall'esercizio dell'attività propria, al solo fine di creare un artificioso presupposto per conseguire il rimborso. In ordine alle modalità normativamente fissate per la gestione dei crediti fiscali derivanti da imposte pagate in precedenza, si consulti C. CARPENTIERI, *Compensazione e rimborso delle imposte*, Sistemi Editoriali, 2003.

¹⁰⁹ La giustificazione della immediata rimborsabilità dell'eccedenza detraibile è stata individuata da M. BASILAVECCHIA, op. cit., pag. 78 nella volontà del legislatore di sostenere concretamente le operazioni di esportazione che trovano così nel recupero rapido dell'Iva assolta sugli acquisti un indubbio ausilio finanziario.

- lett. d) effettuazione prevalente di operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7septies, quindi per carenza del presupposto territoriale;
- lett. e) nomina di un rappresentante fiscale da parte di soggetti non residenti: in questo caso viene consentita anche agli operatori non residenti che non si trovino nelle condizioni fissate dall'art. 38Ter, di ottenere il rimborso del credito da eccedenza Iva.

Trattasi in realtà di situazioni di credito effettivamente derivanti da condizioni oggettive di svolgimento dell'attività, come tali riconosciute dall'ordinamento meritevoli di ammissione al rimborso; proprio tale elemento che caratterizza le ipotesi contemplate dal legislatore consente una preclusione all'esercizio dell'opzione del rimborso laddove l'eccedenza emersa possa, almeno in linea generale, sospettarsi essere riconducibile a pratiche evasive.

La necessaria compresenza di condizioni oggettive – il limite minimo di € 2.582,28 per poter presentare avanzare domanda di rimborso – e di condizioni che, fatta eccezione per quella relativa all'acquisto o alla importazione di beni ammortizzabili, possono definirsi soggettive in quanto attengono allo status dei contribuenti che vengano a trovarsi in una condizione di credito Iva nei confronti dell'Erario, non opera rispetto all'ipotesi fissata nel quarto comma.

Orbene, laddove l'eccedenza detraibile risulti dalla dichiarazione per due anni di imposta consecutivi il soggetto passivo potrà optare per il rimborso indipendentemente sia dall'ammontare del credito di cui chiede la ripetizione sia dalla tipologia di operazioni poste in essere, rispetto alle quali vi è stata l'emersione del credito, con la sola preclusione rappresentata dal poter avere un credito il cui ammontare non sia superiore al minore degli importi delle precedenti eccedenze.

La norma, se da un lato impone il rinvio del rimborso per tre anni consecutivi, consentendo così all'Amministrazione Finanziaria di fruire di una sorta di prestito forzoso a carico dei contribuenti, dall'altro permette a tutti i contribuenti,

indistintamente, anche quindi a quelli che non si trovino nelle condizioni fissate dal terzo comma, di accedere alla procedura del rimborso.¹¹⁰

Di riflesso, sempre nell'ottica di garanzia di detta finalità, si sono rafforzate le garanzie da prestare al momento di erogazione del rimborso, sia estendendole a periodi di imposta non coincidenti con quello per il quale il rimborso viene richiesto, sia attraverso la tutela penale, sia mediante il blocco del rimborso per crediti dello Stato per sanzioni tributarie.

II. 3 Il rimborso da indebito.

Sin dagli anni '60 con copiosa giurisprudenza la Corte di Giustizia ha affermato l'inviolabile riconoscimento del principio del diritto al rimborso degli importi riscossi da uno Stato membro in violazione del diritto vigente nell'Unione¹¹¹.

¹¹⁰ In ordine a tale profilo si consiglia A. PACE, *I rimborsi*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, pag. 726, la quale osserva come la previsione di cui al quarto comma sia particolarmente favorevole per tutti i soggetti che sono soliti compiere operazioni ad aliquota zero, posto che tali operazioni, sebbene vengano effettuate senza il contestuale pagamento dell'imposta, sono considerate a tutti gli effetti di legge operazioni imponibili e, come tali, attribuiscono il diritto di detrarre l'Iva assolta per effetto della rivalsa sugli acquisti.

¹¹¹ Tra le numerose pronunce, si ricordano senza pretesa di esaustività, sentenza 16 dicembre 1960, causa 6/60, *Jean E. Humblet*; sentenze 16 dicembre 1976, causa 33/76, *Rewe-Zentralfinanz* (punto 5) e causa 45/76, *Comet BV*, (punti 12 e 13); sentenza 27 marzo 1980, causa 61/79, *Denkavit Italiana Srl*, (punto 12); sentenza 10 luglio 1980, causa 811/79, *Ariete Spa*, (punti 9, 12 e 14); sentenza 29 giugno 1988, causa C-240/87, *Deville*, (punto 11); sentenza 9 novembre 1983, causa C-199/82, *San Giorgio*, (punto 12); sentenza 2 dicembre 1997, causa C-188/95, *Fantask*, (punto 38); sentenza 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, *Comateb ed altre*, (punto 20); sentenza 9 febbraio 1999, causa C - 343/96, *Dilexport Srl*; sentenza 11 luglio 2002, causa C - 62/00, *Marks & Spencer*. Si richiamano, da ultimo, le conclusioni dell'Avvocato generale presso la Corte di Giustizia del 7 dicembre 2010, relativamente al

Principio, questo, elaborato dapprima in via generale: il diritto di ottenere il rimborso di tributi percepiti in violazione delle norme di diritto dell'Unione è la conseguenza ed il completamento dei diritti riconosciuti ai singoli dalle disposizioni che vietano siffatti tributi, successivamente adattato anche alla esperienza del sistema comune di imposta sulla cifra d'affari.

Al riconoscimento comunitario della tutela del diritto al rimborso – di natura giurisprudenziale - non si è affiancata la previsione di una disciplina comunitaria che sostanzialmente rimettesse agli ordinamenti interni la regolamentazione necessaria all'esercizio ed alla tutela delle posizioni soggettive.

Spetta invero agli ordinamenti giuridici di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali le domande di rimborso possono essere presentate e tutelate, con la precisa raccomandazione che le instaurande procedure debbano essere rispettose dei principi di equivalenza e di effettività, vale a dire che non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario¹¹².

procedimento C-398/09, *Lady & Kid A/S* (punti da 22 a 28). Per una trattazione monografica del profilo, si segnala R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno : contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Giuffrè, Milano, 2009.

¹¹² Sentenza 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, (punto 36). In commento alla pronuncia, si segnalano M. GREGGI, *Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa*, in Riv. Dir. Trib., III, 2007, pag. 318 e ss; M. LOGOZZO, *La Corte UE apre al rimborso dell'Iva indebita anche a favore del cessionario*, in GT, Riv. Giur. Trib., 2007, n. 7, pag. 563 e ss; A. FERRARIO, *Il rimborso dell'imposta "traslata" è vietato solo se espressamente previsto dalla legge*, in GT, Riv. Giur. Trib., 2007, n. 8, pag. 667 e ss; L. NERI, *Il diritto al rimborso Iva non spetta al soggetto comunitario non residente che abbia erroneamente assolto in Italia l'imposta sul valore aggiunto*, in Rass. Trib., 2007, n. 4, pag. 1279 e ss. Tale principio è stato in più

“Mentre il diritto al rimborso nasce direttamente dal diritto dell'Unione, l'azione necessaria per farlo valere si colloca invece nell'ambito degli ordinamenti nazionali”.¹¹³

Sul punto, la Corte ha esteso l'intervento del legislatore nazionale non solo alle condizioni formali del rimborso, ma anche ai suoi requisiti sostanziali, imponendo così alle normative interne di regolamentare i profili relativi ai termini di ricorso, alla prescrizione e decadenza, agli interessi di mora e qualsiasi altra questione accessoria alla ripetizione dell'indebito.¹¹⁴

Sostanzialmente, il rimborso nasce direttamente dal diritto vivente della dell'Unione, mentre l'azione necessaria per farlo valere si colloca nell'ambito degli ordinamenti interni.

Inoltre, secondo una consolidata giurisprudenza della CGCE, in mancanza di una specifica disciplina comunitaria, in forza del principio dell'autonomia processuale degli Stati membri, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le modalità procedurali per garantire la salvaguardia dei diritti di cui i soggetti godono ai sensi dell'ordinamento comunitario¹¹⁵.

Il riconoscimento del diritto al rimborso da indebito Iva è in innegabile dipendenza con il principio della neutralità, immanente al sistema Iva, in forza del quale sostanzialmente

occasioni ribadito dalla CGCE: sentenza 17 giugno 2004, causa C-30/02, *Recheio-Cash & Carry SA* (punto 17); sentenza 6 ottobre 2005, causa C-291/03, *MyTravel plc*, (punto 17); sentenza 17 novembre 1999, causa C-343/96, *Dilexport Srl*; sentenza 11 luglio 2000, causa C-62/00, *Marks & Spencer*.

¹¹³ Conclusioni Avvocatura Generale presso la Corte di Giustizia, 7 dicembre 2010, causa C-398/08, punto 23, vedi nota 111.

¹¹⁴ Si ricordano, Corte di Giustizia, 12 giugno 1980, causa C-130/79, *Express Dairy Foods*, punto 11; sentenza 10 luglio 1980, causa 811/79, *Ariete Spa*, punto 9; Sentenza 9 novembre 1983, causa 199/82, *San Giorgio*, punto 12.

¹¹⁵ Sentenza 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, (punto 40); sentenza 16 maggio 2000, causa C-78/98, *Preston*, (punto 31); sentenza 19 settembre 2006, cause riunite C-392/04 e C-422/04, *i-21 Germany GmbH* ed altre, (punto 57).

nessuno, ad eccezione del privato consumatore, può rimanere inciso dall'imposta.

Principio di elaborazione giurisprudenziale¹¹⁶ che, onnipresente in tutte le pronunce rese dal Giudice comunitario in materia di Iva, costituisce una delle colonne portanti del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto teso ad assicurare la corretta attuazione del sistema di norme che governano il meccanismo centrale di funzionamento dell'imposta, quali l'addebito, il versamento e la detrazione.

L'obiettivo, cristallizzato nel preambolo della Sesta Direttiva CEE¹¹⁷, è appunto quello di garantire la neutralità per tutti gli operatori economici, sui quali non si devono riversare gli effetti di un'imposta che è destinata ad incidere solo sui consumatori finali.

A titolo esemplificativo, l'applicazione di un'imposta non dovuta, al pari dell'applicazione di un'imposta in misura superiore a quella effettiva, determina una fattispecie di indebita applicazione dell'Iva che può determinare effetti distorsivi della neutralità.

Emblematico è il caso del compimento di una operazione verso un consumatore finale che, non rientrando tra i soggetti passivi Iva, non può godere dell'esercizio del diritto di detrazione; analogo effetto si ravvisa nelle operazioni verso imprenditori o professionisti/artisti laddove non vi siano le

¹¹⁶ A titolo meramente indicativo, si riportano alcune delle prime pronunce della Corte di Giustizia che hanno attribuito ruolo preminente al principio di neutralità: sentenza 22 febbraio 1984, causa C-70/83, *Kloppenburg*; sentenza 15 dicembre 1987, causa C-348/85, *Regno di Danimarca*; sentenza 1° ottobre 1998, causa C-209/96, *Regno Unito di Gran Bretagna*.

¹¹⁷ Direttiva 77/388/CEE, quarto considerando: “*considerando che è opportuno tener conto dell'obiettivo della soppressione delle imposizioni all'importazione e delle detassazioni all'esportazione per gli scambi tra gli Stati membri e garantire la neutralità del sistema comune di imposte sulla cifra d'affari in ordine all'origine dei beni e delle prestazioni di servizi, onde realizzare a termine un mercato comune che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno.*”

condizioni sostanziali o temporali per operare la detrazione dell'imposta.

La rilevanza del secondo profilo è lampante: in ordine all'oggetto del diritto di detrazione, la normativa comunitaria – art. 168 della direttiva 2006/112/Ce - attribuisce il diritto di detrazione rispetto all'ammontare dell'imposta effettivamente dovuta in relazione alla operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi, per cui l'eventuale addebito in fattura di un'Iva maggiore, in tutto o in parte, non ne legittimerebbe la detrazione.

In tal senso, la Corte di Giustizia, con plurime statuizioni, ha sancito che il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'Iva di cui sono debitori l'Iva che ha già gravato a monte sui beni acquistati e sui servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva istituito dalla normativa dell'Unione¹¹⁸, posto che il diritto alla detrazione rappresenta una parte integrante del meccanismo e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni, se non nelle esclusive ipotesi di mala fede.

Detrazione limitata alle sole ipotesi di addebito a titolo di rivalsa di un'imposta dovuta, indipendentemente dall'emissione e dalla relativa indicazione in fattura, con l'evidente finalità di prevenire possibili frodi, in ciò discostandosi da quanto precedentemente fissato dalla Seconda Direttiva che ancorava la detraibilità all'Iva esposta in fattura.

¹¹⁸ Sentenza 6 luglio 1995, causa C-62/93, *BP Soupergaz*, punto 18; sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Garage Molenheide BVBA ed altre*, punto 47; sentenza 25 ottobre 2001, causa C-78/00, *Commissione/Repubblica Italiana*, punto 28; 18 dicembre 2007, causa C 368/06, *Cedilac*, punto 31; sentenza 10 luglio 2008, causa C-25/07, *Sosnowska*, punto 14; sentenza 21 ottobre 2010, n. C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*; sentenza 30 settembre 2010, n. C-395/09, *Oasis East* con commento di G. MAISTO, *L'esclusione della detrazione IVA per importazioni da paradisi fiscali contrasta con il diritto comunitario*, in GT, n. 1/2011, 5; sentenza 12 maggio 2011, causa C-197/10, *Unio de Pagesos de Catalunya*.

La normativa nazionale, al contrario della previsione comunitaria, riconosce indifferentemente il diritto alla detrazione assoluta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata in via di rivalsa, lasciando intendere che secondo l'ordinamento interno sia detraibile l'intero ammontare del tributo addebitato in fattura ancorché in misura superiore a quella effettivamente dovuta.

Conseguentemente, il legislatore nazionale ha attribuito ai soggetti passivi la facoltà di optare per l'emissione di una nota di variazione ovvero di lasciare inalterata la fattura, restando in questa ipotesi la debenza del tributo da parte del cedente/prestatore e, parallelamente, la sussistenza del diritto a detrazione in capo al cessionario/committente.

Problematica, è poi, la questione relativa all'eventuale detraibilità dell'imposta erroneamente addebitata in fattura in relazione ad operazioni escluse dal campo di applicazione dell'Iva.

Invero, il riconoscimento della detraibilità dell'imposta addebitata su operazioni fuori dal campo di applicazione dell'Iva si fonda sulla considerazione che anche in tale ipotesi il cedente è comunque tenuto a corrispondere all'Erario l'Iva addebitata in fattura; dunque dall'emissione di fattura con addebito di Iva e dall'avvenuto pagamento dell'imposta all'Erario da parte del cessionario, conseguirebbe il diritto per quest'ultimo di detrarre il tributo addebitatogli in via di rivalsa senza che influisca la non assoggettabilità ad Iva dell'operazione¹¹⁹.

¹¹⁹ A sostegno della detraibilità dell'imposta addebitata su operazioni non rientranti nel campo di applicazione del tributo, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, UTET, Torino, 1999, pag. 220 ss, secondo il quale non vi sarebbe alcun motivo per trattare in modo diverso il caso in cui viene applicata un'imposta maggiore rispetto a quella dovuta rispetto al caso in cui viene indicata una imposta che non è dovuta affatto, considerato che in entrambi i casi vi sarebbe l'addebito di un *quantum* non dovuto. In sostanza, la detraibilità viene ricollegata dall'Autore all'assolvimento o all'addebitamento in fattura dell'Iva, in ossequio al disposto dell'art. 21, comma 7, del d.p.r. n. 633/1972 che, prevedendo che l'emissione della fattura rende comunque dovuta l'imposta a carico di chi l'ha emessa, legittima i soggetti passivi che hanno ricevuto la fattura di

Al contrario, l'indebita detrazione si configurerebbe solo nel diverso caso di esercizio fraudolento o illegittimo di un insussistente diritto alla detrazione, come nelle frequenti ipotesi di operazioni inesistenti.

Come osservato¹²⁰, il recupero dell'imposta erroneamente applicata dovrebbe prioritariamente trovar luogo attraverso gli strumenti che la legge tributaria consente, primo fra tutti attraverso la detrazione: nelle fattispecie rispetto alle quali non operano limiti al suo esercizio, non può che essere la detrazione medesima, quale baluardo della neutralità dell'imposta, come del resto conferma la struttura portante della disciplina comunitaria e, di riflesso, nazionale.

Nelle ipotesi di impossibilità fisiologica o strutturale della detrazione si pone il problema relativo al recupero dell'Iva che sia stata in via indebita versata all'Erario.

destrarre il tributo addebitato, a prescindere che l'Iva sia dovuta o meno. In senso conforme R. LUPI, *Diritto Tributario, parte speciale*, Giuffrè, Milano, 1998, pag. 312 ss, il quale rileva che se nelle fattispecie di applicazione di imposta su operazioni escluse venisse negata la detrazione non sarebbe comunque possibile assoggettare in via prudenziale un'operazione rispetto alla quale l'assoggettamento al tributo fosse dubbio.; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1991, pag. 745; E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Cedam, 2000, pag. 47.

¹²⁰ M. GIORGI, *La restituzione delle somme erroneamente addebitate in fattura a titolo di imposta sul valore aggiunto*, in commento a Cass. Civ., 10 novembre 2004, n. 1015, in Riv. Dir. trib. Intern., 2005, n. 2/3, pag. 134 e ss.; M. GIORGI, *La natura delle somme erroneamente indicate in fattura a titolo di imposta sul valore aggiunto e gli strumenti utilizzabili per il suo recupero*, in Riv. Dir. Trib., 2004, n. 3, pag. 39 e ss.; G. STANCATI, S. CHIRICHIGNO, *La recuperabilità dell'Iva erroneamente addebitata: la Cassazione riapre la questione*, in Dialoghi di diritto Tributario, 2005, n. 2, pag. 317 e ss.; M. GIORGI, *L'imposta sul valore aggiunto erroneamente addebitata in fattura*, in Rass. Trib., 1998, n. 2, pag. 455 e ss..

L'argomento, definito anche come “rimborso fuori dal sistema”¹²¹ si caratterizza da un lato per il mancato collegamento con il diritto della detrazione e, dall'altro, per la necessaria individuazione del profilo relativo alla legittimazione passiva, posto che il diritto di recupero dell'imposta versata e non dovuta coinvolge, a differenza del modello relativo al rimborso da eccedenza detraibile, entrambi i soggetti passivi fra loro legati dall'esecuzione dell'operazione.

Di conseguenza si pongono problemi relativi a tutte e due le posizioni, entrambe meritevoli di tutela, in linea con il principio della neutralità dell'imposta, con differenti modalità riguardanti non solo la giurisdizione, ma anche i tempi di decadenza e di prescrizione del diritto di recupero dell'Iva non dovuta.

In ordine a tale profilo la giurisdizione della Corte di Giustizia ha svolto un ruolo fondamentale nel delineare i principi cui devono essere uniformate le legislazioni nazionali nel garantire una effettiva tutela del contribuente nelle fattispecie di indebito Iva, attraverso una individuazione dei presupposti che devono essere soddisfatti nella teorizzazione del rimborso.

In primis, non ogni indebita applicazione dell'Iva comporta un automatico riconoscimento del rimborso.

Il principio deve la sua massima e chiara enunciazione nella ormai nota sentenza “Marks & Spencer”¹²², emessa all'esito di un rinvio pregiudiziale effettuato dal Regno Unito relativamente ad una fattispecie di rimborso Iva su operazioni che hanno scontato erroneamente l'applicazione di una aliquota ordinaria rispetto a beni per i quali era prevista la cd. aliquota zero, ovvero l'esenzione dall'imposta con correlato diritto alla detrazione dell'imposta gravata a monte.

¹²¹ P. CENTORE, *Teoria e pratica del rimborso dell'Iva non dovuta*, in GT, Riv. Dir. Trib., 2008, n. 6, pag. 467 ss.

¹²² Corte di Giustizia UE, sentenza 10 aprile 2008, causa C-309/06, in commento alla pronuncia si segnala M. BASILAVECCHIA, *la legittimazione al rimborso da indebito*, in L'Iva, 2008, n. 7; P. CENTORE, *Teoria e pratica del rimborso dell'Iva non dovuta*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2008, n. 6, pag. 467 e ss.

Nel caso di specie, il locale ufficio finanziario riconobbe il rimborso delle somme corrisposte a titolo di Iva negli anni pregressi, nella sola misura del 90%, sulla base dell'eccezione indebita arricchimento della richiedente, ritenendo che il soggetto richiedente avesse negli anni ripercosso il 90% dell'Iva da essa pagata sui suoi clienti.

Sostanzialmente, nei cinque punti articolati nel dispositivo, la Corte stabilisce che il diritto a rimborso dell'Iva versata e non dovuta è certamente riconoscibile nella misura in cui l'ammontare indebitamente riscosso abbia recato un danno – anche indiretto – al soggetto versante, con l'ulteriore postilla che il diritto di rimborso è certamente condizionato dalla componente soggettiva del destinatario dell'imposta applicata erroneamente, distinguendo così fra soggetto passivo – che almeno nella prospettiva dei giudici comunitari avrebbe diritto di detrazione – e consumatore finale al quale tale diritto è evidentemente negato.¹²³

¹²³ “1) Qualora uno Stato membro abbia mantenuto nella sua normativa nazionale, sul fondamento dell'art. 28, n. 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, sia prima che dopo l'introduzione delle modifiche apportate a tale disposizione dalla direttiva 92/77, un'esenzione con rimborso delle imposte pagate a monte riguardo a talune specifiche forniture o prestazioni, un operatore che effettui siffatte forniture o prestazioni non può avvalersi di alcun diritto, derivato dal diritto comunitario e direttamente rivendicabile, a che tali forniture o tali prestazioni siano soggette ad un'imposta sul valore aggiunto con applicazione dell'aliquota zero; 2) qualora uno Stato membro abbia mantenuto nella sua normativa nazionale, ai sensi dell'art. 28, n. 2, della sesta direttiva 77/388, sia anteriormente sia successivamente all'introduzione della sua modifica mediante la direttiva 92/77, un'esenzione con rimborso delle imposte pagate a monte rispetto a talune specifiche forniture o prestazioni, ma abbia interpretato in modo errato la propria normativa nazionale con la conseguenza che talune forniture o prestazioni, che avrebbero dovuto beneficiare dell'esenzione con rimborso delle imposte pagate a monte ai sensi della sua normativa nazionale, sono state assoggettate all'imposta

Orbene, il Giudice comunitario ha riconosciuto la possibilità per i singoli Stati membri di negare il rimborso qualora questo potesse portare ad un arricchimento senza causa del

con applicazione dell'aliquota normale, i principi generali del diritto comunitario, ivi compreso quello della neutralità fiscale, si applicano in modo tale da attribuire all'operatore economico che ha effettuato tali forniture o prestazioni un diritto a ripetere gli importi erroneamente versati con riferimento a tali stesse forniture o prestazioni; 3) benché i principi della parità di trattamento e della neutralità fiscale si applichino in linea di principio alla causa principale, la loro violazione non è costituita dal semplice fatto che un diniego di rimborso sarebbe stato fondato sull'arricchimento senza causa del soggetto passivo interessato. Viceversa il principio della neutralità fiscale osta a che il divieto di arricchimento senza causa sia eccepito solo a soggetti passivi quali i "payment traders" (soggetti passivi per i quali, per un predeterminato periodo contabile, l'imposta riscossa a valle eccede l'imposta pagata a monte) e non a soggetti passivi quali i "repayment traders" (soggetti passivi la cui situazione è il contrario della precedente) nella misura in cui tali soggetti passivi hanno distribuito merci di uno stesso tipo. Spetterà al giudice nazionale verificare se ciò accada nella suddetta causa. Inoltre il principio generale della parità di trattamento la cui violazione può essere contraddistinta, in materia tributaria, da discriminazioni che toccano operatori economici i quali non sono necessariamente concorrenti, ma versano nondimeno in una situazione comparabile per altri rapporti, osta ad una discriminazione tra i "payment traders" ed i "repayment traders", che non è obiettivamente giustificata; 4) la soluzione della terza questione non è influenzata dalla prova dell'assenza di perdita o di svantaggio finanziari subiti dall'operatore economico cui è stato rifiutato il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto indebitamente percepita; 5) spetta al giudice del rinvio trarre esso stesso le eventuali conseguenze per il passato della violazione del principio di parità menzionato al punto 3 del dispositivo della presente sentenza, secondo le regole relative agli effetti nel tempo del diritto nazionale applicabile nella causa principale, nell'osservanza del diritto comunitario e, segnatamente, del principio della parità di trattamento nonché del principio ai sensi del quale esso deve provvedere a che le misure di risarcimento accordate non siano contrarie al diritto comunitario."

contribuente¹²⁴, in ciò manifestando attenzione alla garanzia di un equilibrio tra la tutela della coerenza del meccanismo applicativo e la tutela della neutralità concorrenziale, al fine di garantire anche una maggiore sensibilità ai fattori che incidono sulle dinamiche del mercato.

II. 4 Gli effetti della rivalsa sulla individuazione della legittimazione attiva nelle controversie di rimborso da indebito.

La Corte di Giustizia ha ripetutamente ribadito che unico rimedio al fenomeno della riscossione dell'Iva in violazione del diritto comunitario è costituito dal diritto al rimborso, con raccomandazioni rivolte agli Stati membri di predisporre gli istituti e gli strumenti necessari a garantire il recupero dell'imposta indebitamente applicata.

Al riconoscimento del diritto al rimborso a livello comunitario si è affiancato il riconoscimento a livello nazionale dello strumento per il relativo esercizio, individuato nell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 proprio in virtù della menzione letterale della disposizione, laddove individua in via residuale in assenza di leggi speciali settoriali che disciplinano l'istituto del rimborso in riferimento alle singole imposte¹²⁵.

¹²⁴ Nei punti 42 e 43 della sentenza si legge *“anche qualora l'imposta sia completamente inserita nel prezzo praticato, il soggetto passivo potrebbe subire un danno dovuto ad una diminuzione di volume delle sue vendite. Pertanto, l'esistenza e la misura dell'arricchimento senza causa che il rimborso di un tributo indebitamente riscosso riguardo al diritto comunitario causerebbe per un soggetto passivo potranno essere stabilite soltanto al termine di un'analisi economica che tenga conto di tutte le circostanze pertinenti.”*

¹²⁵ Sul riconoscimento dell'applicabilità della procedura di rimborso con la presentazione di un'istanza ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980; F. TESAURO, *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in Boll. Trib. 1979, pag. 1466 e ss., G. TABET, *Rimborso di tributi*, in Enc. Giur. XXII, Roma, 1971, 7, M.C. FREGNI, *Rimborso dei*

Orbene, in mancanza di disposizioni specifiche sul rimborso, non si può non far riferimento al disposto dell'art. 21 D.Lgs. 31.12.1992 n. 546 che, proprio in via generale e per colmare ogni possibile lacuna, prevede che la domanda di restituzione "*non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione*".

Per quanto attiene, poi, il profilo relativo alla individuazione della legittimazione attiva nella promozione delle azioni di rimborso da indebito Iva, lo scenario nazionale ha tracciato un doppio binario di tutela del diritto al rimborso, predisponendo modalità procedurali differenti a seconda del soggetto che eserciti il relativo diritto.

La questione appare ampiamente consolidata¹²⁶: nell'ambito dei rapporti interni tra soggetti coinvolti nel prelievo tributario

tributi, in Digesto disc. Priv., sez. comm., XII, 1996, 506. A livello giurisprudenziale, si segnala Cass. Civ. 24 febbraio 2004, n. 3662, Cass. Civ. 17 gennaio 2005, n. 813, con commento di P. CENTORE, *Il rimborso Iva alla ricerca del limite temporale*, in GT _ Riv. Giur. Trib., 2005, n. 5, Cass. Civ., 22 aprile 2005, n. 8461, Cass. Civ., 5 febbraio 2007, n. 2398; Cass. Civ., 16 marzo 2007, n. 6193, con commento di FERRARIO, *Il rimborso dell'imposta "traslata" è vietato solo se espressamente previsto dalla legge*", in GT – Riv. Giur. Trib., 2007, n. 8, pagg. 667 e ss.; Cass. Civ., 26 novembre 2008, n. 28207; Cass. Civ., 26 novembre 2008, n. 28209; Cass. Civ., 4 dicembre 2008, n. 28784, Cass. Civ., 30 dicembre 2008, n. 30497; Cass. Civ., 20 ottobre 2004, n. 16477; Cass. Civ., 28 aprile 2000, n. 5427.

¹²⁶ Cass. Civ., 17 giugno 2011, n. 13314; Cass. Civ., 8 giugno 2011, n. 12433; Cass. Civ., 25 febbraio 2011, n. 4625; Cass. Civ., 9 febbraio 2010, n. 2826; Cass. Civ., 13 gennaio 2010, n. 355; Cass. Civ. 19 agosto 2009, n. 18487; Cass. Civ. 30 gennaio 2009, n. 2501; Cass. Civ., 6 agosto 2008, n. 21214; Cass. Civ., 11 ottobre 2007, n. 6310; Cass. Civ., 1° ottobre 2004, n. 16982; Cass. Civ., 9 luglio 2004, n. 12719; Cass. Civ., 19 febbraio 2004, n. 3306; Cass. Civ., 5 maggio 2003, n. 6778; Cass. Civ., SS.UU., 29 aprile 2003, n. 6632; Cass. Civ., 22 aprile 2003, n. 6419; Cass. Civ., 11 febbraio 2003, n. 1995; Cass. Civ., 27 giugno 2001, n. 8783; Cass. Civ., SS.UU., 14 maggio 2001, n. 208; Cass. Civ., 28 aprile 2000, n.

Iva la giurisprudenza è ormai unanime nel riconoscere la giurisdizione del giudice tributario nel rapporto tra cedente e cessionario nell'ambito delle controversie relative alla corretta applicazione dell'imposta, riconoscendo solo in capo al cedente / prestatore un'azione diretta verso l'Amministrazione Finanziaria per la ripetizione dell'imposta indebitamente applicata da devolversi alla giurisdizione del solo giudice tributario¹²⁷.

Impostazione, questa, che si pone in via diametralmente opposta a quanto caratterizza lo scenario dell'imposizione diretta nei rapporti tra sostituto e sostituito, in tema di individuazione della giurisdizione e della legittimazione attiva alla promozione di controversie da rimborso.

Ed infatti, nell'ambito della sostituzione tributaria, la giurisprudenza di legittimità muove dal rilievo che sulla scorta dell'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973, il sostituito è legittimato a proporre direttamente un'azione di rimborso nei confronti dell'Erario in merito alle ritenute indebitamente effettuate, così come è legittimato a proporre identica azione nei confronti del

5427; Cass. Civ., SS.UU., 22 maggio 1998, n. 5140; Cass. Civ., 10 giugno 1998.

¹²⁷ La negazione della legittimazione attiva in capo al cessionario da parte della Corte di Cassazione sembrava aver trovato un arresto con l'emissione della sentenza n. 2808 del 4 ottobre 2007 – resa nel giudizio in cui era stata pronunciata l'ordinanza n. 1015 del 2005. In tal sede la Cassazione, richiamando il contenuto della sentenza del 15 marzo 2007 della CGEU, ha sostenuto che il cessionario aveva la legittimazione alla presentazione di un'istanza di rimborso nei confronti dell'erario, il tutto attraverso il riconoscimento della natura giuridica e non meramente economica della rivalsa nei confronti del cessionario Iva che fosse soggetto passivo d'imposta. Il riconoscimento, fondato sulla considerazione che nel complesso sistema di trasferimento a cascata dell'Iva l'operatore economico è titolare di diritti e di pretese che godono di tutela davanti il giudice tributario e che hanno ad oggetto la corretta applicazione dell'imposta, in realtà non costituiva nulla di innovativo, in quanto la fattispecie devoluta al giudice di legittimità atteneva ad una istanza di rimborso presentata da acquirente non residente ai sensi dell'art. 38ter del d.p.r. n. 633/1972.

sostituito, e ciò in forza del rapporto privatistico tra di essi sussistente.

Non solo: la Cassazione ha ripetutamente ribadito che sussista un'ipotesi di litisconsorzio necessario, in quanto tutti e tre i soggetti devono essere parti del medesimo giudizio, che deve essere devoluto alla cognizione del giudice tributario.

Orbene, non può negarsi la similarità tra il meccanismo della sostituzione d'imposta, operante in seno alle imposte dirette, e l'addebito dell'imposta in materia di IVA, quali istituti entrambi connessi all'esercizio della rivalsa obbligatoria.

La tematica relativa al rimborso di tributi indebitamente applicati è invero comune sia al sistema della sostituzione d'imposta sia al sistema IVA, sebbene nell'ambito nel primo vi sia il formale riconoscimento di una "doppia legittimazione" tra sostituto e sostituito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, con il conseguente riconoscimento dell'azionabilità delle rispettive pretese dinanzi il giudice tributario.

Tutto ciò delinea una evidente disparità con il sistema dell'imposta sul valore aggiunto; ed infatti, sebbene nelle imposte dirette la rivalsa determina l'effettuazione di una ritenuta al fine di consentire al sostituto di procurarsi la previa disponibilità delle somme da versare all'Erario e nel sistema dell'IVA la stessa consiste in una maggiorazione della somma che il soggetto passivo deve al soggetto attivo, in entrambe le ipotesi l'istituto della rivalsa garantisce una traslazione dell'onere del tributo, in quanto consente al soggetto titolare dell'obbligo di pagamento del tributo nei confronti dell'Erario di porre a carico del soggetto che realizza il presupposto d'imposta l'ammontare del tributo stesso.

Se, pertanto, in ambito Iva il limite al riconoscimento della legittimazione del cessionario è costituito dalla natura privatistica del rapporto di rivalsa, è evidente che non può non segnalarsi una incongruenza del sistema, fermo restando che, in

ogni caso, non vi è mai stato un univoco riconoscimento della natura privatistica della rivalsa¹²⁸.

Tuttavia, poco confortante è l'indirizzo manifestato dalla giurisprudenza in merito a tali considerazioni; sintomatica è la sentenza 22 aprile 2003, n. 6419 nella quale la Corte di cassazione ha precisato che in materia di imposte dirette il rapporto tributario fa comunque capo al contribuente su cui grava l'imposta, quale appunto il sostituto, definito espressamente come soggetto passivo ai sensi del disposto di cui all'art. 1 e all'art. 87 del D.P.R. n. 917/1986; così che in caso di errore il sostituto potrebbe rivolgersi direttamente all'Amministrazione finanziaria, addirittura coinvolgendola in un contenzioso dinanzi il giudice tributario; nell'IVA, invece, il complesso meccanismo applicativo dell'imposta sembrerebbe impedire la configurazione di un rapporto diretto con l'Erario, in ragione delle gravissime ripercussioni che verrebbero a cagionarsi sull'intero sistema.

¹²⁸ L. SALVINI, *Rivalsa nel diritto tributario*, in Digesto delle Discipline Privatistiche - Sez. commerciale, Torino, vol. XIII, pag. 30. L'Autrice si chiede se il ruolo della rivalsa resti confinato nei rapporti tra privati o se, invece, entri di diritto nella struttura del tributo, concorrendo alla individuazione del relativo soggetto passivo e, correlativamente, della capacità contributiva da esso colpita. Secondo l'impostazione tradizionale, ritenuta prevalente dalla Autrice, è il soggetto nei confronti del quale la legge pone l'obbligo di corrispondere l'imposta all'Erario che deve considerarsi quale soggetto passivo d'imposta, sebbene l'esercizio della rivalsa gli consenta di traslare su un terzo l'onere economico; ragion per cui in tale ottica la rivalsa assumerebbe rilevanza nell'ambito dei rapporti tra privati. Altra impostazione, definita con una più ampia e sostanziale ricostruzione del tributo, pur non disconoscendo l'idoneità della rivalsa a regolare i rapporti privati, sottolinea che la relativa disciplina è comunque parte integrante della struttura del tributo e costituisce pertanto un segno di preciso assetto voluto dal legislatore per incidere con l'onere fiscale il soggetto passivo della rivalsa. Fondamentale, in merito a tale ultimo profilo, è stato il contributo reso da A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in Riv. dir. fin., 1969, I, pag. 21.

La teoria non appare pienamente soddisfacente: le posizioni del cedente e del cessionario in relazione all'applicazione dell'IVA hanno una connessione assai più stretta di quanto avviene nel rapporto tra sostituto e sostituto d'imposta, considerata la relazione esistente tra indicazione e pagamento dell'imposta, addebito in rivalsa e conseguente detrazione da parte del cessionario operazione della quale, come si è detto, il rimborso può costituire un'alternativa, o rappresenta l'unica possibilità, come nel caso del cessionario non residente.

Tale riconoscimento trova il proprio fondamento sulla riconosciuta soggettività passivo in capo al sostituto nell'ambito dell'imposizione diretta, cui la ritenuta si riferisce, il particolare legame esistente tra i soggetti coinvolti ed in particolare il fatto che l'affermazione della legittimità o illegittimità della ritenuta applicata consente di risolvere sia la lite tra sostituto e sostituto, sia quella tra ciascuno di questi due soggetti e l'erario; la qualificazione come vera e propria causa pregiudiziale – e quindi non come mera questione pregiudiziale – della questione avente ad oggetto la legittimità dell'effettuazione della ritenuta, anche se sollevata con riferimento al rapporto privatistico tra sostituto e sostituto; la natura tributaria di tale causa pregiudiziale e la conseguente devoluzione alla giurisdizione esclusiva del giudice tributario, con il corollario che la affermata pregiudizialità è capace di attrarre a tale giurisdizione anche la causa subordinata, cioè quella attinente al rapporto privatistico sostituto-sostituto.

Nell'Iva si segnala una ricostruzione giuridico-teorica totalmente differente.

Il mancato riconoscimento in capo al cessionario/committente della legittimazione attiva nelle azioni di rimborso per indebita applicazione Iva viene fatta discendere, nella assenza di una specifica disposizione normativa, dalla circostanza che ai sensi dell'art. 17 del d.p.r. 633/1972 – cui specularmente corrisponde l'art. 21 della Sesta direttiva - oggi sostituito dall'art. 193 della Direttiva 2006/112/CE - il soggetto passivo è esclusivamente il cedente/prestatore.

La corrispondenza così effettuata tra cedente - o prestatore - e soggetto passivo d'imposta è tuttavia smorzata dal riconoscimento nei confronti degli Stati membri di un ampio spazio derogatorio rimesso alla propria discrezionalità, relativo alla possibilità di identificare il soggetto passivo d'imposta nei confronti del destinatario dell'operazione; inoltre, il paragrafo 3, limitato alle sole ipotesi fissate nei primi due capoversi, relative ad operazioni intercorse con operatori non residenti, attribuisce agli Stati membri il potere di stabilire che una persona diversa dal debitore d'imposta, e dunque dal cedente/prestatore, sia responsabile in solido con il versamento dell'IVA.

Sebbene non vi sia espressa previsione della natura solidale della posizione debitoria del cessionario/committente, "è evidente che gli obblighi ai quali esso è sottoposto possono condurre ad un risultato pratico che si avvicina molto a quello derivante da un vincolo di solidarietà"; una conclusione che apparentemente non potrà non condividersi, soprattutto alla luce di ulteriori spunti che sembrano condurre ad un progressivo riconoscimento di una posizione "similar paritetica" tra cessionario e cedente, nell'ambito del rapporto IVA.

L'art. 21 della Sesta direttiva, infatti, relativamente al riconosciuto margine di discrezionalità degli Stati membri nell'individuazione nel destinatario dell'operazione del soggetto passivo d'imposta, esplica il proprio ambito operativo rispetto alle sole operazioni intercorse con operatori non residenti.

Orbene, difficilmente può giustificarsi, da un punto di vista giuridico, la configurabilità di un rapporto sostanziale e processuale tra cessionario residente ed Amministrazione finanziaria in forza del disposto di cui all'art. 21 della Sesta direttiva, proprio in ragione del limite fortemente preclusivo della stessa disposizione, legata al riconoscimento di ipotesi derogatorie a favore degli Stati membri nel solo ambito dei rapporti con soggetti non stabiliti.

Un orientamento, questo, basato sul principio, unanimemente riconosciuto, in forza del quale nel sistema dell'IVA il soggetto passivo del tributo, legittimato a richiederne il rimborso laddove

il pagamento non fosse dovuto, è il solo cedente, non già il cessionario, il quale ultimo rappresenta un soggetto IVA, coinvolto sì nel meccanismo applicativo dell'imposta, ma assolutamente estraneo al rapporto con l'Amministrazione finanziaria, sia esso soggetto esercente attività di impresa, sia esso consumatore finale.

E' stato pertanto sostenuto che il compimento di un'operazione imponibile determinerebbe tre autonomi e distinti rapporti: tra l'Amministrazione finanziaria ed il cedente, relativamente al pagamento dell'imposta, tra il cedente ed il cessionario, in ordine alla rivalsa e tra l'Amministrazione ed il cessionario per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa.

Ritiene la giurisprudenza nazionale che il rapporto tra cedente e cessionario, avente ad oggetto il diritto di rivalsa, abbia natura meramente privatistica senza alcuna venatura o riflesso tributario, comunque idoneo in ogni caso ad incidere sul rapporto tra cedente ed Amministrazione.

L'analisi delle ripetute pronunce della Corte di Cassazione¹²⁹ che hanno negato la titolarità in capo al cessionario per la promozione delle liti da rimborso da indebito Iva dimostra come ostacolo a tale riconoscimento vi sia il riconoscimento della natura non tributaria della rivalsa Iva e, dunque, dell'oggetto dell'azione di ripetizione.

Se nello scenario delle imposte dirette il sostituto è soggetto passivo dell'imposta ed è il soggetto che manifesta la relativa capacità contributiva, nell'Iva il cessionario non è considerato soggetto passivo e, come tale, non manifesterebbe capacità contributiva.

Ancora: il sostituto assolve un debito di imposta in relazione ad un presupposto che non è a lui riferibile e, secondo la giurisprudenza nazionale, l'adozione del sistema della ritenuta – che attiene esclusivamente alla dinamica di riscossione dell'imposta - non può elidere la natura tributaria del rapporto tra

¹²⁹ Vedi nota n. 126.

sostituito ed erario, sul quale si fonda la legittimazione del sostituto stesso ad un'azione di rimborso diretta, che infatti gli viene riconosciuta dalla legge.

Al contrario nell'Iva, sulla scia di tale interpretazione giurisprudenziale, alcun legame o rapporto si instaurerebbe tra cessionario ed Erario, né rispetto all'obbligo di versamento né con riferimento alla manifestazione di capacità contributiva, con la diretta conseguenza che il cessionario medesimo non potrebbe fondare su questo rapporto la sua azione diretta di ripetizione.

A ben vedere, l'impostazione risente fortemente della tesi elaborata in dottrina di cui si è trattato che, partendo dalla scissione tra contribuente di fatto e contribuente di diritto, nega in capo al cessionario la qualifica di soggetto passivo del tributo, inteso come soggetto che manifesti la capacità contributiva.

Non è mancato chi ha intravisto nel ragionamento così adottato dalla giurisprudenza di legittimità una delle più evidenti aporie del sistema¹³⁰: nella sostituzione tributaria la natura tributaria dell'oggetto dell'azione con cui il sostituto chiede al sostituto la ripetizione delle somme indebitamente trattenute in virtù del rapporto privatistico tra di essi intercorrente si fonda sulla prevalenza dell'eccezione del sostituto (essere la ritenuta effettuata in base ad una legge fiscale) su quella dell'azione del sostituto (ottenere l'integrale pagamento di quanto dovutogli), facendo perno sulla rilevanza di una norma di natura fiscale.

Anche nell'Iva, però, la dinamica è quanto meno simile, posto che l'azione del cessionario diretta ad ottenere dal cedente la restituzione dell'imposta indebitamente versata trova la sua fonte nella corretta applicazione di una norma fiscale che fa sorgere *ex lege* l'obbligazione di rivalsa.

La domanda con cui il cedente chiede al giudice di determinare l'*an* ed il *quantum* rilevanti ai fini dell'automatico sorgere di una obbligazione legale del cessionario trova

¹³⁰ L. SALVINI, *La rivalsa e i rapporti interni nell'Iva*, in “La Giurisdizione tributaria nell’ordinamento giurisdizionale”, Atti del convegno di Teramo - 22 e 23 novembre 2007, Gedit edizioni, 2009, pag. 27.

comunque la sua unica fonte in una norma di carattere fiscale, quale appunto l'art. 18 del d.p.r. 633/1972, e lascia francamente perplessi che la giurisprudenza consideri tale domanda come una mera questione pregiudiziale, come mero antecedente logico, della decisione da assumere da parte del giudice ordinario.

È innegabile che la norma dalla quale scaturisce il fondamento dell'azione di rimborso sia l'art. 18 che è una norma fonte esclusiva dell'obbligazione legale di rivalsa che si inserisce come elemento determinante nel complessivo meccanismo di applicazione del tributo.

Allora, appare irragionevole che nel pensiero della Corte di legittimità la ritenuta operata in seno all'imposizione diretta abbia natura tributaria, in quanto partecipa del meccanismo impositivo, e non abbia stessa natura la rivalsa.

A differenti conclusioni si giunge laddove si riconosce che l'obbligo di rivalsa rappresenta il mezzo adottato dal legislatore per far gravare giuridicamente l'imposta sull'acquirente, il quale manifesterebbe la capacità contributiva colpita dal tributo.

Se si seguisse tale pensiero, la tesi della natura non tributaria dell'oggetto della domanda di restituzione dell'Iva assolta in via di rivalsa risulterebbe minata dalle fondamenta, così travolgendo l'inesistenza di un rapporto diretto con l'Erario che si manifesti nel versamento dell'imposta e tutti i suoi corollari, primo fra tutti l'assenza di legittimazione del cessionario nell'azione di rimborso nei confronti dell'Erario.

Deve tuttavia darsi atto di un recente ma importante segnale pervenuto dalla Corte di Cassazione che si è espressa in termini di assoluta controtendenza rispetto all'orientamento di cui si è appena discusso¹³¹.

¹³¹ Cass. Civ., SSUU, 26 giugno 2009, n. 15031; Cass. Civ., SSUU, 26 giugno 2009, n. 15032; Cass. Civ., SSUU, 8 aprile 2010, n. 8312. Per i primi commenti, si segnala G. TABET, *Svolta storica in tema di giurisdizione sulla lite tra sostituto e sostituito*, in GT – Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 12/2009, pagg. 1046 ss; G. TABET, *Ancora sulla giurisdizione in tema di lite di rivalsa tra sostituto e sostituito*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria, n. 9 /2010, pag. 772. L'Autore

Inaspettatamente, infatti, nell'ambito delle controversie insorte tra sostituto d'imposta e sostituito relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, è stata riconosciuta la giurisdizione del giudice ordinario, ritenendo le medesime relative all'esercizio di un diritto da parte del sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resterebbe estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario.

II. 5 La “non agevole” tutela della posizione creditoria del contribuente e dubbi di compatibilità con l'ordinamento comunitario.

E' innegabile come la posizione consolidata espressa dalla giurisprudenza di legittimità circa il doppio binario di tutela attribuito ai soggetti coinvolti nel compimento di operazioni Iva nelle fattispecie relative alla indebita applicazione dell'imposta ponga non pochi problemi in ordine sia alle modalità di esercizio della tutela, sia alla possibilità non remota di possibili contrasti tra giudicato tributario e giudicato civile, con conseguenti

sottolinea il grande conflitto emerso tra l'ordinanza n. 15031/09 e l'ordinanza n. 15047/09, entrambe emesse dalle Sezioni Unite e depositate in pari data, che hanno risolto in termini completamente antitetici la questione della giurisdizione in tema di sostituzione tributaria. Nella seconda ordinanza, infatti, il Collegio ha sorprendentemente riaffermato il precedente orientamento circa la devoluzione di tali controversie alla cognizione del giudice speciale. E. DE MITA, *Fra sostituto e sostituito serve una legge*, IL SOLE 24ORE, 12 novembre 2010, pag. 35; C. GLENDI, *Sui giudici delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discorde monofilassi delle Sezioni Unite*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2009, n. 9, pag. 749 e ss.; S. MESSINA, *Tornano davanti al giudice ordinario le liti tra sostituto e sostituito*, in Corr. Trib., 2009, n. 30, pag. 3346 e ss.; SIMONE, *Spunti in tema di giurisdizione nelle controversie tra sostituito e sostituto*, in Rass. Trib., 2011, n. 2, pag. 482 e ss.

ricadute sulla coerenza del sistema Iva stante l'insorgenza di fenomeni distorsivi nell'applicazione dell'imposta.

È opportuno chiedersi quale possa essere la base giuridica di un rapporto sostanziale e processuale tra cessionario, committente ed Amministrazione finanziaria.

Tanto premesso, il punto di indagine deve necessariamente interessare la configurabilità di un rapporto di natura tributaria tra cessionario ed Amministrazione finanziaria, tale da legittimare il primo all'azionamento dell'unico strumento che consenta l'annullamento degli effetti di una indebita applicazione dell'imposta; un interrogativo, questo, che investe la possibile sussistenza, sia in ambito nazionale che nel più ampio contesto europeo, di uno strumento diretto di tutela in favore del cessionario residente che abbia corrisposto un'imposta non dovuta.

Le obiezioni rivolte alla ricostruzione giurisprudenziale circa la natura del rapporto di rivalsa e i suoi conseguenti effetti ai fini dell'esercizio dell'azione di ripetizione di indebito Iva sono state comunque raccolte dalla giurisprudenza di legittimità che, con ordinanza del 19 gennaio 2005, n. 1015 emessa dalla Sezione Unite, ha paventato un possibile contrasto con la normativa comunitaria del contesto giurisprudenziale nazionale, volto a negare al cessionario, ossia a colui che, destinatario dell'obbligo di pagamento dell'imposta, sopporta il peso della rivalsa, l'azionabilità nei confronti dell'Amministrazione finanziaria del diritto al rimborso di un'imposta non dovuta.

La sensazione che traspare dalla lettura dell'ordinanza di rimessione - n. 1015/2005 - è immediata: si intuisce, invero, la percezione da parte della Corte di cassazione dell'irragionevolezza della "menomazione" da cui è affetta la posizione del cessionario, quale soggetto passivo sostanzialmente inciso dal tributo, al quale è tuttavia negata azione diretta nei confronti dell'Erario.

Un'intuizione, questa, che si colloca in un quadro più ampio, quale il contesto comunitario, nel quale la spinta alla coerenza e al rispetto dei principi cui è uniformato il sistema dell'imposta

sul valore aggiunto, si intreccia inevitabilmente con il profilo della ambita realizzazione del processo di armonizzazione fiscale.

Un fenomeno di integrazione giuridica, dell'integrazione tra "diritto scritto" e "diritto interpretato" in cui creazione normativa e interpretazione europea rappresentano i capisaldi della realizzazione degli scopi e delle finalità consacrate nel progetto di creazione di un sistema comune di imposta sulla cifra d'affari.

In merito a tale profilo, le osservazioni manifestate dalla Corte nell'ordinanza di rimessione n. 1015/2005 sono dotate di una grande incisività, in quanto, pur nella consapevolezza dell'assenza di una disposizione che attribuisca piena legittimazione attiva del cessionario nei confronti dell'Amministrazione, riconoscono con valide argomentazioni giuridiche che il cessionario potrebbe essere inteso come soggetto passivo in diretto rapporto con il Fisco, nonostante la "mediazione" della rivalsa.

Consapevolezza, questa, sollecitata dagli stimoli pervenuti non solo dal contesto dottrinale ma anche dal proliferare di pratiche che di fatto hanno determinato distorsioni nell'applicazione dell'imposta, comportanti palesi violazioni dei principi di neutralità ed effettività del prelievo Iva.

Orbene, l'ordinanza ha sottoposto alla Corte di Giustizia due questioni che coinvolgono aspetti fondamentali della tematica relativa al rimborso dell'Iva indebitamente fatturata e versata, alla stregua di una valutazione sulla compatibilità con il sistema IVA delineato dalle direttive comunitarie; trattasi, comunque, solo di uno dei temi affrontati nell'ordinanza di rimessione dalla Cassazione, impegnata in prima istanza ad affrontare altra problematica, relativa alla recuperabilità dell'IVA, erroneamente applicata in fattura, nei confronti di un soggetto non residente¹³².

¹³² Nell'ordinanza in oggetto sono state sottoposte alla Corte di giustizia delle Comunità europee due questioni pregiudiziali d'interpretazione del diritto comunitario, che qui si riportano integralmente: "1) *se gli articoli 2 e 5, VIII dir. del Consiglio 79/1072/CEE del 6 dicembre 1979, nella parte in cui subordinano il rimborso a favore del cessionario o committente non*

L'aspetto innovativo è costituito, infatti, dall'attenzione rivolta alla problematica relativa alla legittimazione del cessionario ai fini della ripetizione nei confronti dell'Erario di un'imposta non dovuta è stata oggetto di plurime statuizioni da parte della Suprema Corte, alcune delle quali addirittura pronunziate a Sezioni Unite, tutte ancorate ad un costante disconoscimento di

residente all'utilizzazione dei beni e servizi per il compimento di operazioni soggette ad imposta, debbano essere interpretati nel senso che anche l'IVA non dovuta ed erroneamente addebitata in rivalsa e versata all'erario sia rimborsabile; in caso di risposta affermativa. se sia contraria alle citate disposizioni della direttiva una norma nazionale che escluda il rimborso del cessionario/committente non residente in considerazione della non detraibilità dell'imposta addebitata e versata benché non dovuta; 2) se, in generale, possa ricavarsi dalla disciplina comunitaria uniforme la qualità di debitore di imposta, nei confronti dell'erario, del cessionario/committente; se sia compatibile con tale disciplina, e in particolare coi principi di neutralità dell'IVA di effettività e di non discriminazione, la mancata attribuzione, nel diritto interno, al cessionario/committente che sia soggetto IVA, e che la legislazione nazionale considera come destinatario degli obblighi di fatturazione e di pagamento dell'imposta, di un diritto al rimborso nei confronti dell'erario nel caso di addebito e di versamento di imposta non dovuti; se sia contraria ai principi di effettività e di non discriminazione, in tema di rimborso di IVA riscossa in violazione del diritto comunitario, una disciplina nazionale - ricavata dall'interpretazione datane dai giudici nazionali che consente al cessionario/committente di agire solo nei confronti del cedente/prestatore del servizio, e non nei confronti del cedente/prestatore del servizio, e non nei confronti dell'erario, pur nell'esistenza nell'ordinamento nazionale di un caso simile, costituito dalla sostituzione nel campo delle imposte dirette, nel quale entrambi i soggetti (sostituto e sostituito) sono legittimati a chiedere il rimborso all'erario". Sul punto, ALEMANNI, Rimessa al vaglio della Corte di Giustizia la problematica sul recupero dell'IVA indebitamente pagata dal cessionario non residente, in GT, 7/2005, pag. 657; STANCATI, CHIRICHIGNO, La recuperabilità dell'IVA erroneamente addebitata: la Cassazione riapre la questione, in Dialoghi di dir. trib., 2005, n. 2, pag. 317 e ss.; GIORGI, La restituzione delle somme erroneamente addebitate in fattura a titolo di imposta sul valore aggiunto", in Riv. Dir. Trib. Intern., 2005.

tale facoltà; è evidente, pertanto, che la Corte avrebbe ben potuto decidere la controversia sulla base dei principi consacrati nei propri precedenti, ribadendo ancora una volta la spettanza in capo al solo cedente della titolarità dell'azione di ripetizione nei confronti dell'Erario.

Senza contare che in ogni caso la fattispecie sottoposta al vaglio della Corte di giustizia attiene ad un caso specifico, comunque diverso da quello posto all'attenzione delle Sezioni Unite, in quanto avente ad oggetto l'azione di rimborso di un soggetto non residente per l'imposta erroneamente addebitata in fattura da un operatore nazionale.

Dette considerazioni lasciano intuire l'avvenuta percezione, da parte del contesto giurisprudenziale, dell'irragionevolezza della "menomazione" da cui è affetta la posizione del cessionario, quale soggetto passivo sostanzialmente inciso dal tributo, al quale è tuttavia negata azione diretta nei confronti dell'Erario, e la conseguente necessità di verificarne la compatibilità con l'intero sistema comunitario dell'IVA.

Il caso sottoposto alla valutazione della Corte di cassazione muove le proprie premesse dalla proposizione di una istanza di rimborso da parte di una società tedesca, la Reemtsma Cigarettenfabriken, sprovvista di un centro di attività stabile in Italia, in virtù di prestazioni pubblicitarie e di marketing rese da una società italiana, a fronte delle quali era stata emessa erroneamente fattura con addebito di imposta, regolarmente versata.

Erronea applicazione dell'imposta in quanto l'operazione, per difetto del requisito della territorialità, avrebbe dovuto essere tassata presso la sede della committente e quindi in Germania.

A fronte del diniego palesato dall'Amministrazione Finanziaria, la Reemtsma proponeva ricorso dinanzi il giudice tributario, il quale negava il rimborso sia in primo che in secondo grado, ritenendo le operazioni non soggette ad IVA perché effettuate nei confronti di un soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro CEE.

La Corte di Cassazione rinviava al giudice comunitario sull'interpretazione della normativa comunitaria in materia di rimborso, in presenza di imposta erroneamente fatturata; nel caso di specie, la questione si riferisce alla ipotesi del rimborso nei confronti di soggetti non residenti, per quanto attiene l'VIII Direttiva Cee, recepita nell'art. 38Ter del d.p.r. 633/1972, che attribuisce al cessionario, in presenza di determinate condizioni, un'azione di rimborso da esercitare direttamente nei confronti dell'erario.

Il caso, pertanto, è leggermente diverso dalla fattispecie tipica di cui abbiamo sino ad ora discusso, in quanto l'imposta di cui può essere richiesta la ripetizione ai sensi dell'art. 38Ter è solo quella detraibile ai sensi dell'art. 19, e, quindi, l'azione diretta di rimborso non ha dunque ad oggetto l'Iva versata dal cedente, ma appunto quella detraibile dal cessionario.

Ragion per cui, appare fortemente slegata alla prima questione pregiudiziale la seconda, in quanto attiene al caso di azione diretta dell'acquirente per il recupero dell'imposta indebitamente versata dal cedente all'Erario.

Come acutamente rilevato¹³³, la differenza tra le due questioni è lampante: alla prima azione è certamente di ostacolo il fatto che l'Iva sia stata nella specie indebitamente applicata, mentre la seconda azione si basa proprio sul presupposto dell'indebita applicazione dell'Iva.

Tralasciando la risposta resa in merito al primo profilo, dal contenuto potremmo dire scontato¹³⁴, interessante è invece la

¹³³ L. SALVINI, *La rivalsa e i rapporti interni nell'Iva*, op. cit.

¹³⁴ Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in favore di un soggetto non residente è condizionato, per espressa previsione normativa, alla detraibilità dell'imposta applicata, in ossequio al principio della chiara simmetria tra diritto a detrazione e diritto al rimborso. Con la sentenza 15 marzo 2007, causa C-35/05 la Corte di Giustizia ha negato il rimborso dell'imposta versata dalla Reemsta nei confronti dell'Erario ritenendo quanto versato non come un'imposta, poiché non conforme alle norme che disciplinano il regime dell'operazione, come la base imponibile, l'aliquota ad essa applicabile e l'assoggettamento dell'operazione all'Iva. Decisione, questa, in linea con quanto già espresso dalla Corte di Giustizia nella

posizione assunta dalla CGCE sulla seconda questione, incentrata sulla caratteristica fondamentale dell'Iva, costituita dalla neutralità: neutralità che si attiva attraverso la detrazione dell'imposta da parte

La questione si incentra sulla caratteristica fondamentale dell'Iva, costituita dalla neutralità: neutralità che si attiva attraverso la detrazione dell'imposta da parte dell'acquirente e che richiede, ove ne sussistano le condizioni, che l'imposta assolta sull'operazione venga integralmente recuperata.

Oggetto della questione è dunque se il cessionario è tutelato da questo principio anche quando l'addebito dell'Iva è solo formale, mediante l'indicazione in fattura, ma non corrisponde ad una effettiva debenza dell'imposta, in quanto trattasi di una operazione che non avrebbe dovuto scontare l'applicazione dell'imposta.

Quindi sostanzialmente la Cassazione ha richiesto se il principio di neutralità debba assicurare non solo il recupero dell'Iva legittimamente addebitata attraverso la detrazione, attribuita all'acquirente soggetto passivo d'imposta, ma anche

sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87 – sentenza *Genius Holding* – che, nell'ottica di prevenire le frodi fiscali che sarebbero agevolate qualora ogni imposta fatturata possa essere detratta, secondo cui “l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute”, e cioè a quelle che corrispondono ad una operazione soggetta ad Iva o comunque versate in quanto dovute, posto che non è legittima la detrazione dell'imposta non corrispondente “ad una operazione determinata, perchè è più elevata di quella dovuta per legge o perchè l'operazione di cui trattasi non è soggetta ad Iva”. Principio, questa, successivamente confermato in plurime decisioni tra cui si ricorda senza pretesa di esaustività, Corte di Giustizia CE, 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Shmeinc & Cofreth AG*, Corte di Giustizia CE, 17 settembre 1997, causa C-141/96, *Langhorst*. La problematica in esame, pertanto, deve essere risolta nel senso della indetraibilità dell'imposta erroneamente indicata in fattura, fermo restando che gli ordinamenti degli Stati membri deve prevedere la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata a causa di un errore del soggetto emittente, e riconoscendo comunque modalità interne per consentire al committente non residente di esperire un'azione di rimborso nei confronti del soggetto nazionale che emette la fattura.

quello dell'Iva erroneamente addebitata, indipendentemente dal modo in cui il recupero può attuarsi.

È stato osservato come al Giudice comunitario siano stati posti dei problemi che nello specifico non sono affrontati e risolti dalla normativa comunitaria, posto che tanto la materia del rimborso e delle azioni giudiziali, quanto la stessa disciplina della rivalsa non trovano autonoma regolamentazione comunitaria.

Invero, con la sentenza in oggetto, la Corte di Giustizia non ha espresso un giudizio in termini positivi sulla conformità alle norme o ai principi comunitari di tutte le azioni astrattamente esperibili nell'ordinamento italiano, ma solo un giudizio di conformità o meno delle soluzioni ipotizzate dal giudice nazionale a tali principi, tanto di carattere strettamente sostanziale – quello della neutralità dell'imposta – quanto attinenti anche alla tutela dei diritti, quali i principi di effettività e di non discriminazione.

La Corte ha ritenuto che i principi di effettività, di neutralità e di non discriminazione non ostino ad una legislazione nazionale, come quella italiana, secondo cui soltanto il prestatore di servizi è legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente versate all'erario a titolo di imposta sul valore aggiunto, mentre il destinatario dei servizi può esercitare una azione civilistica di ripetizione di indebito nei confronti della propria controparte commerciale.

La Commissione ritiene accettabile un sistema fiscale quale quello realizzato in Italia, in cui, da un lato, solamente il prestatore può, in linea di principio, chiedere il rimborso dell'IVA alle autorità tributarie e, dall'altro, il destinatario dei servizi è legittimato a reclamare la somma indebitamente corrisposta al prestatore secondo le regole del diritto civile. In proposito, gli Stati membri sarebbero liberi di scegliere la procedura che ritengano idonea ad assicurare tale rimborso, purché il principio di effettività sia rispettato.

L'attuazione di tale principio potrebbe, in tal senso, imporre che il destinatario della prestazione di servizi possa agire

direttamente nei confronti di dette autorità qualora il rimborso dovesse rivelarsi praticamente impossibile o eccessivamente difficile.

“A tal proposito occorre rilevare che, in mancanza di disciplina comunitaria in materia di domande di rimborso delle imposte, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possano essere presentate, purché i requisiti in questione rispettino i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non siano meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi di natura interna e non siano congegnati in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario ”¹³⁵.

La soluzione, sebbene in linea con precedenti pronunce del giudice comunitario, desta alcune perplessità in quanto, rispetto alla tematica relativa all'esperibilità della tutela nelle fattispecie di indebita applicazione dell'Iva, non considera la prospettiva dell'arricchimento senza causa, quale limite al riconoscimento del rimborso, affermato al contrario nella sentenza *Stadeco*¹³⁶.

In questo caso, infatti ed in via paradossale, si segnalerebbe un arricchimento senza causa dello Stato.

Invero, è opportuno segnalare che a prescindere dall'emissione o meno del documento rettificativo, la non debenza dell'imposta all'Erario esponeva, di riflesso, la *Stadeco* a quell'azione civilistica di ripetizione dell'indebitato da parte del soggetto a valle, cui la stessa Corte nella sentenza *Reemtsma* aveva rimesso la definizione di ogni questione insorta tra le parti, relativamente al pagamento di quella quota di corrispettivo assolta a titolo di imposta.

In riferimento alla fattispecie di cui alla sentenza *Stadeco*, resterebbe quindi da chiedersi se la Corte sarebbe giunta alla medesima conclusione, nel caso in cui la *Stadeco* avesse versato

¹³⁵ Sentenza 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, punto 37.

¹³⁶ Corte di Giustizia, sentenza 18 giugno 2009, causa C-566/07, *Stadeco*.

l'imposta, anche in mancanza dell'integrale pagamento da parte della EVD.

Se cioè il dichiarato intento di tutelare la neutralità, posto alla base della sentenza, avesse potuto fornire sostegno argomentativo anche nel caso in cui non si potesse ravvisare alcun arricchimento senza causa in capo alla Stedeco, che aveva versato un'imposta addebitata ma mai percepita.

Il placet del giudice comunitario in ordine alla tutela accordata dal sistema nazionale alle vicende di rimborso da indebito Iva direttamente manifestato nella pronuncia Reemsta nei termini sopra evidenziati non ha sicuramente avuto una valenza pienamente soddisfacente.

La conformità del doppio binario di tutela laddove consenta un agevole e pieno esercizio del diritto al rimborso senza alcuna discriminazione, al pari del riconoscimento della legittimazione attiva del cessionario laddove tale esercizio diventi obiettivamente difficoltoso se non addirittura impossibile, si è presentata come una enunciazione di principio e non ha garantito l'obiettivo probabilmente voluto dal giudice nazionale, quale quello di avere il riconoscimento diretto della legittimazione del cessionario per via comunitaria.

Così, a distanza di pochi anni dalla pronuncia, è stato sottoposto al vaglio della Corte di Giustizia il giudizio di compatibilità del sistema nazionale italiano con i principi di effettività, non discriminazione e di neutralità propri del regime dell'imposta sul valore aggiunto, laddove ricostruisce il diritto del cessionario / committente Iva al rimborso dell'Iva indebitamente addebitata in via di rivalsa come indebito oggettivo di diritto comune.

La Cassazione ha così manifestato dubbi su una eventuale disparità di trattamento tra operatori economici Iva, idonea a minare la neutralità cui è improntato l'intero meccanismo applicativo dell'Iva, nel riconoscimento di un doppio binario di tutela in favore del cedente/prestatore – titolare della legittimazione attiva nei confronti dell'Erario per il rimborso – e del cessionario / committente – titolare di azione ordinaria di

diritto civile nei confronti della propria controparte commerciale - nell'ambito della fattispecie di indebita applicazione dell'Iva, ancorata ad una differenziazione sui termini per l'esercizio del relativo diritto.

Nell'assenza di specifica regolamentazione normativa, la giurisprudenza di legittimità, con orientamento più che consolidato, ha tracciato un doppio binario di tutela del diritto al rimborso nelle fattispecie di indebita applicazione dell'Iva, predisponendo modalità procedurali differenti a seconda del soggetto che eserciti il relativo diritto alla restituzione dell'imposta non dovuta.

È stata acclarata la giurisdizione del giudice ordinario nel rapporto tra cedente e cessionario per tutto ciò che attiene la corretta applicazione dell'imposta, negando che questi possa vantare un'azione diretta nei confronti dell'erario per la ripetizione dell'imposta erroneamente assolta; di riflesso, solo il cedente/prestatore avrebbe titolo ad agire direttamente nei confronti dell'A.F. per l'esercizio del diritto di rimborso, la cui tutela giurisdizionale troverebbe soddisfazione dinanzi il giudice tributario.

Orbene, si discute di procedure diverse, devolute a giurisdizioni diverse e, conseguentemente, sottoposte e condizionate a regimi di prescrizione/decadenza diversi.

Se in merito alla differenziazione delle modalità di tutela accordate dal sistema italiano agli operatori coinvolti nell'applicazione dell'imposta la Corte di Giustizia ha manifestato il proprio *placet*, sottolineando come incomba sugli Stati membri l'obbligo di garantire tutti gli strumenti idonei e necessari per consentire il recupero di una imposta indebitamente applicata, diverse considerazioni si impongono sul fronte della differenziazione dei termini per l'esercizio del diritto al rimborso.

In particolare, ciò che ha destato la preoccupazione della Corte di Cassazione a tal punto da invocare l'intervento della Corte di Giustizia, è insito nei potenziali effetti conseguenti alla previsione di un doppio termine che, come nella fattispecie

relativa al recupero dell'imposta assolta sui compensi percepiti dai consorzi di bonifica per l'attività di riscossione dei contributi, ha comportato un concreto "addossamento" del peso economico dell'imposta direttamente sul soggetto cedente / prestatore al quale, istituzionalmente considerato ai fini IVA come soggetto passivo d'imposta, risulterebbe praticamente impossibile procedere al recupero dell'imposta¹³⁷.

¹³⁷ La fattispecie muove dal riconoscimento, avvenuto in via amministrativa per effetto della Circolare ministeriale n. 52/E del 26.02.1999, della natura tributaria dei contributi consortili e dalla conseguente applicazione del regime di esenzione di cui all'art. 10, n. 5) del d.p.r. n. 633/1972 sulle somme dovute ai consorzi medesimi. Sulla scia di tale innovativa interpretazione, un Consorzio di bonifica promuoveva ai sensi dell'art. 2033 c.c. nelle vie civili ordinarie un'azione di recupero dell'imposta addebitatagli in via di rivalsa nelle fatture emesse per l'attività di riscossione commissionata ad un istituto di credito e, parallelamente, l'incaricato alla riscossione instaurava nei confronti dell'Erario un'azione di rimborso, successivamente sfociata in una controversia giudiziaria dinanzi il giudice tributario. Se in via ordinaria il Consorzio ha ottenuto pronunce di condanna nei confronti dell'istituto di credito alla ripetizione della somma incassata a titolo di Iva, quest'ultimo si vedeva negare dal Giudice Tributario la spettanza del rimborso, stante l'intervenuta decadenza all'esercizio del relativo diritto, per decorrenza del termine biennale fissato dall'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992. Avverso tale decisione l'Istituto di credito proponeva ricorso per cassazione denunciando plurimi profili di legittimità, quali la violazione dell'art. 53 Cost in quanto, negando il diritto al rimborso la Banca, che aveva provveduto al regolare versamento d'imposta in favore dell'Erario, era costretta a restituire l'Iva addebitata al committente, in ciò delineando una duplicazione del prelievo, nonché violazione degli artt. 18 e 21 del d.p.r. n. 633/1972 perché tale situazione determinava una palese violazione del principio di neutralità, per essere il prestatore Iva definitivamente inciso dal prelievo fiscale. Venivano inoltre sollevate questione di legittimità per violazione dell'art. 2041 c.c. e per violazione dell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 in quanto, mentre il committente può adire il Giudice ordinario nell'ampio termine prescrizione di dieci anni, al prestatore è riconosciuto l'esercizio di tale diritto nel più breve e limitato termine di due anni previsto da tale disposizione, con l'effetto che questi potrebbe essere esposto all'azione civile del committente quando è ampiamente

La *vexata quaestio* delle modalità procedurali di tutela dei rimborsi Iva è stata nuovamente devoluta al giudizio di compatibilità della Corte Europea; nel caso che qui interessa, si tratta di rimborsi di Iva indebitamente applicata nell'ambito di operazioni commerciali intercorse tra operatori nazionali soggetti passivi dell'imposta ai sensi dell'art. 21 della Sesta Direttiva Cee.

Istituzionalmente il rimborso nella disciplina dell'IVA assume le forme di una restituzione non da indebito, in quanto costituisce l'ordinario strumento per assicurare la neutralità del prelievo, ma ciò non esclude – come si è avuta occasione di osservare - che anche nel meccanismo applicativo dell'imposta si possano verificare casi nei quali vi sia una indebita riscossione dell'imposta ed il rimborso acquisisca i caratteri del rimborso da indebito.

Orbene, in mancanza di disposizioni specifiche sul rimborso, non si può non far riferimento al disposto dell'art. 21 D.Lgs. 31.12.1992 n. 546 che, proprio in via generale e per colmare ogni possibile lacuna, prevede che la domanda di restituzione "non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".

Per quanto attiene, poi, il profilo relativo alla individuazione della legittimazione attiva nella promozione delle azioni di rimborso da indebito Iva, lo scenario nazionale ha tracciato un doppio binario di tutela del diritto al rimborso in caso di indebita applicazione dell'Iva, predisponendo modalità procedurali differenti a seconda del soggetto che eserciti il relativo diritto.

La questione appare ampiamente consolidata¹³⁸: nell'ambito dei rapporti interni tra soggetti coinvolti nel prelievo tributario

decaduto dall'esercizio del proprio diritto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

¹³⁸ Cass. Civ., 9 febbraio 2010, n. 2826; Cass. Civ., 13 gennaio 2010, n. 355; Cass. Civ. 30 gennaio 2009, n. 2501; Cass. Civ., 6 agosto 2008, n. 21214; Cass. Civ., 11 ottobre 2007, n. 6310; Cass. Civ., 1° ottobre 2004, n. 16982; Cass. Civ., 9 luglio 2004, n. 12719; Cass. Civ., 19 febbraio

Iva la giurisprudenza è ormai unanime nel riconoscere la giurisdizione del giudice tributario nel rapporto tra cedente e cessionario nell'ambito delle controversie relative alla corretta applicazione dell'imposta, riconoscendo solo in capo al cedente / prestatore un'azione diretta verso l'Amministrazione Finanziaria per la ripetizione dell'imposta indebitamente applicata da devolversi alla giurisdizione del solo giudice tributario¹³⁹.

Per l'effetto, il cessionario è legittimato a richiedere la somma indebitamente corrisposta al cedente a titolo di Iva addebitata in via di rivalsa secondo le regole proprie del diritto civile in quanto il rapporto che si instaura con il cedente, per effetto dell'istituto della rivalsa, è di natura privata senza alcuna venatura o riflesso tributario.

Impostazione, questa, che è stata avvalorata mediante il richiamo sia al quadro normativo comunitario sia alla dinamica applicativa dell'imposta.

2004, n. 3306; Cass. Civ., 5 maggio 2003, n. 6778; Cass. Civ., SS.UU., 29 aprile 2003, n. 6632; Cass. Civ., 22 aprile 2003, n. 6419; Cass. Civ., 11 febbraio 2003, n. 1995; Cass. Civ., 27 giugno 2001, n. 8783; Cass. Civ., SS.UU., 14 maggio 2001, n. 208; Cass. Civ., SS.UU., 22 maggio 1998, n. 5140.

¹³⁹ La negazione della legittimazione attiva in capo al cessionario da parte della Corte di Cassazione sembrava aver trovato un arresto con l'emissione della sentenza n. 2808 del 4 ottobre 2007 – resa nello stesso giudizio in cui era stata pronunciata l'ordinanza n. 1015 del 2005. In tal sede la Cassazione, richiamando il contenuto della sentenza del 15 marzo 2007 della CGEU, ha sostenuto che il cessionario aveva la legittimazione alla presentazione di un'istanza di rimborso nei confronti dell'erario, il tutto attraverso il riconoscimento della natura giuridica e non meramente economica della rivalsa nei confronti del cessionario Iva che fosse soggetto passivo d'imposta. Il riconoscimento, fondato sulla considerazione che nel complesso sistema di trasferimento a cascata dell'Iva l'operatore economico è titolare di diritti e di pretese che godono di tutela davanti il giudice tributario e che hanno ad oggetto la corretta applicazione dell'imposta, in realtà non costituiva nulla di innovativo, in quanto la fattispecie devoluta al giudice di legittimità atteneva ad una istanza di rimborso presentata da acquirente non residente ai sensi dell'art. 38ter del d.p.r. n. 633/1972.

Per quanto attiene il primo profilo, l'art. 193 della direttiva 112/06 afferma che il soggetto passivo dell'imposta è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, individuando in costui il cosiddetto soggetto passivo istituzionale; detta norma, come ribadito dalla Corte di Giustizia stabilisce una regola di principio secondo la quale solo il prestatore è tenuto a versare l'Iva ed ha obbligazioni nei confronti delle autorità tributarie dello Stato membro luogo delle prestazioni, ferme restando le tassative eccezioni fissate nella norma medesima.

Per quanto attiene il secondo profilo, la dinamica in cui si atteggia l'applicazione dell'imposta determina la sussistenza di tre autonomi e distinti rapporti, il primo che si instaura tra cedente ed Amministrazione, relativamente al pagamento dell'imposta, tra il cedente ed il cessionario avente ad oggetto l'esercizio del diritto di rivalsa, e tra l'Amministrazione Finanziaria ed il cessionario per ciò che attiene l'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa.

Benché consolidata, la preclusione in capo al cessionario della titolarità di una azione diretta nei confronti dell'Erario incontra perplessità ed articolate critiche soprattutto in riferimento alla diversa ricostruzione operata nel parallelo fenomeno di sostituzione tipico delle imposte dirette rispetto alla quale comunque si registra un recente mutamento di indirizzo interpretativo da parte della Corte di Cassazione¹⁴⁰.

Ad ogni buon conto e limitandoci alle problematiche di cui si discute, appare indubbio che il rimborso almeno in linea teorica è comunque tutelato: il riconoscimento di un doppio binario di tutela, con previsione di differenti strumenti di neutralizzazione dell'imposta indebitamente applicata in base alla componente soggettiva, ha trovato comunque un giudizio di compatibilità a livello comunitario da parte della Corte di Giustizia nella sentenza del 15 marzo 2007, resa nella causa C-35/05.

¹⁴⁰ Vedi nota n. 126.

È stato infatti ritenuto compatibile con i principi comunitari il sistema nazionale in cui, da un lato, solamente il prestatore può, in linea di principio, chiedere il rimborso dell'Iva alle autorità tributarie e, dall'altro, il destinatario dei servizi è legittimato a reclamare la somma indebitamente corrisposta al prestatore secondo le regole del diritto civile¹⁴¹.

Secondo il giudice europeo gli Stati membri sono assolutamente liberi di determinare la procedura che ritengano idonea ad assicurare il rimborso, purché sia rispettato il principio di effettività.

In tal senso, laddove la predisposizione di tale sistema a cura dei singoli ordinamenti renda impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto al rimborso e ne precluda la stessa realizzazione, gli Stati membri saranno tenuti a prevedere gli strumenti necessari per consentire il recupero dell'imposta indebitamente fatturata.

Ebbene, nel caso di specie non sembrano sussistere dubbi sulla presenza di una situazione di impossibilità oggettiva al recupero dell'imposta in capo al soggetto cedente.

Al riguardo, la differenziazione dei termini per l'esercizio del diritto al rimborso in capo ai soggetti commerciali coinvolti nel rapporto d'imposta mina inevitabilmente la neutralità dell'Iva, con effetto a cascata sul rispetto dell'effettività, in quanto chi ha addebitato l'Iva a mezzo della rivalsa si vedrebbe costretto a restituire l'imposta alla propria controparte e si vedrebbe negare il rimborso di quell'Iva che comunque egli ha versato alle casse dell'Erario.

¹⁴¹ Corte di Giustizia, sentenza del 15 marzo 2007, causa C – 35/05, paragrafo 39 “*si deve riconoscere che, in via di principio, un sistema come quello in discussione nella causa principale, in cui da un lato, il prestatore che ha versato erroneamente l'Iva alle autorità tributarie, è legittimato a chiederne il rimborso e, dall'altro, il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del prestatore, rispetta i principi di neutralità ed effettività. Tale sistema, infatti, consente a detto destinatario gravato dall'imposta erroneamente fatturata di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate*”.

Come prima osservazione, vi è da rilevare come il tutto rappresenti una novità, nel senso che fino ad oggi la problematica della legittimazione attiva al rimborso dell'Iva erroneamente applicata è sempre stata legata alla posizione del cessionario, ritenuto soggetto svantaggiato rispetto al cedente in ragione dell'assenza di una azione diretta nei confronti dell'Erario.

Si è sempre posta l'attenzione sulle difficoltà legate all'esercizio del proprio diritto sia in riferimento alla solvibilità del cedente – e, dunque, alla fattiva realizzazione del proprio credito – sia alla rimessione della controversia al giudice ordinario, controversia che sebbene ritenuta dalla Corte di Cassazione di mera natura privata, coinvolge e scaturisce sempre nell'ambito di un rapporto d'imposta.

Limiti, tuttavia, devono essere necessariamente posti, nel senso che il problema legato all'esercizio dell'azione di ripetizione direttamente in capo al destinatario della cessione o della prestazione del servizio sussiste solo laddove l'Iva non sia detraibile per il cessionario medesimo, in relazione al principio per cui può essere detratta solo l'imposta effettivamente applicabile all'operazione, o laddove il cedente non abbia attivato, nei termini normativamente previsti, il procedimento di variazione di cui all'art. 26 del d.p.r. 633/1972.

Anche il cedente può essere definitivamente inciso dall'imposta in ragione della impossibilità di ottenere il rimborso dell'imposta addebitata alla propria controparte commerciale, laddove sia stato costretto in virtù di un giudicato civile a restituire detta imposta.

Vi è tuttavia da chiedersi se il nostro ordinamento, anche alla luce dei precedenti interventi in materia di indebita applicazione dell'imposta sul valore aggiunto a cura della Corte di Giustizia, non disponesse già di tutti gli elementi e strumenti necessari onde procedere al "riequilibrio" del sistema.

L'impressione è che gli importanti segnali resi nella sentenza del 15 marzo 2007, già richiamata, non possano facilmente adeguarsi e riferirsi alla posizione del cedente.

Nel paragrafo n. 36 della citata pronuncia la Corte dapprima sancisce che gli Stati membri sono liberi di scegliere la procedura che ritengano idonea ad assicurare tale rimborso, purché il principio di effettività sia rispettato, per poi precisare che l'attuazione di tale principio potrebbe imporre che il destinatario della prestazione di servizi possa agire direttamente nei confronti di dette autorità qualora il rimborso dovesse rivelarsi praticamente impossibile o eccessivamente difficile.

È chiaro che tale inciso si riferisca alla sola posizione del cessionario che non sia nella possibilità di ottenere il rimborso, addirittura riconoscendogli la legittimazione ad adire direttamente l'Amministrazione Finanziaria per rivendicare dinanzi il Giudice Tributario la restituzione di una imposta indebitamente applicata.

A rigor di logica, però, il principio di effettività dovrebbe essere garantito anche laddove il cedente / prestatore si trovi nella impossibilità oggettiva di ottenere un rimborso dovuto, in quanto afferente un'operazione per la quale vi era stata indebita applicazione di un'imposta che egli stesso è tenuto a rimborsare al rispettivo cessionario/committente in virtù di una pronuncia del giudice civile.

Del pari, vi è chi ha criticato l'operato rinvio pregiudiziale sostenendo come il problema della differenziazione dei termini circa l'esperibilità delle azioni di rimborso da indebito Iva investa aspetti di incostituzionalità e, quindi, ponga questioni di compatibilità con i principi costituzionali, ragion per cui sarebbe stato sufficiente rimettere la questione al vaglio della Corte Costituzionale¹⁴².

La disomogeneità riscontrata avrebbe quindi potuto suggerire il rinvio della questione alla Corte costituzionale, in ragione del contrasto con i principi fissati negli articoli 3 e 111 della Costituzione, giungendo ad una soluzione in linea con la salvaguardia del diritto restitutorio, anche prescindendo dalla valutazione di compatibilità con l'ordinamento comunitario.

¹⁴² P. CENTORE, *Tempi e modalità del rimborso Iva al vaglio della Corte UE*, in *Corriere Tributario*, n. 42/2010, pag. 3479.

La prospettiva in realtà appare convincente, nel senso che effettivamente vi è un profilo di incostituzionalità per violazione dell'art. 3 della Costituzione laddove in riferimento ad una medesima operazione, ad un medesimo presupposto d'imposta si attribuiscono ai soggetti interessati dal compimento dell'operazione una differente tutela, la prima soggetta all'ordinario termine di prescrizione e da esperirsi dinanzi il giudice ordinario, la seconda, invece condizionata alla giurisdizione del giudice tributario e legata ad un arco temporale di soli due dal pagamento.

Il dubbio che rimane è che la devoluzione alla Corte europea poco possa offrire ai fini della vicenda.

Ed invero, un eventuale giudizio di compatibilità con i principi di effettività, di non discriminazione e di neutralità – che potrebbe trovare un proprio fondamento nella differenziazione strutturale delle procedure attraverso le quali i soggetti coinvolti nel meccanismo Iva avanzano richieste di rimborso – non consentirebbe di risolvere il problema della discordanza dei termini per l'esercizio delle azioni da rimborso; è pur vero, però, che non precluderebbe un successivo rinvio al Giudice Costituzionale per illegittimità costituzionale che, come detto, ben avrebbe potuto già essere sollecitato.

Rinvio che, onestamente, costituirebbe una strada consigliata anche laddove la Corte di Giustizia dovesse pronunciarsi in un giudizio di incompatibilità.

Soluzioni, queste, tutte astrattamente realizzabili, a meno che non si creda oggi che la Corte di Giustizia affermi quanto si astenne dall'affermare nella sentenza del marzo 2007, ovvero sia la legittimazione attiva del cessionario Iva nei confronti dell'amministrazione finanziaria nell'ambito delle azioni da rimborso di Iva indebita.

II. 6 Considerazioni conclusive.

La procedura di variazione e l'istituto del rimborso da indebito Iva rappresentano gli strumenti riconosciuti dall'ordinamento

nazionale per ovviare alle fattispecie di indebita applicazione d'imposta, rispetto alle quali, in forza della previsione contenuta nell'art. 21, comma 7, del d.p.r. n. 633/1972, la mera indicazione dell'Iva in fattura ne determina la debenza in capo all'emittente.

Seppur, come analizzato, entrambe le fattispecie presuppongano una applicazione dell'imposta in via non conforme al dettato normativo, costituiscono strumenti diversificati e dagli effetti differenti, il cui ricorso sarebbe rimesso al prudente apprezzamento del singolo operatore, senza alcun vincolo di esclusività dell'uno rispetto all'altro.

La relativa contestualizzazione nell'ordinamento giuridico è stata concepita in termini di alternatività, o meglio, di concorrenza¹⁴³.

¹⁴³ Cass. Civ., 25 novembre 1982, n. 12543; Cass. Civ., 28 aprile 1990, n. 3602; Cass. Civ., 12 febbraio 1992, n. 11083, con commento di P. CENTORE, *Modalità di recupero dell'Iva non dovuta*, in GT - Riv. Giur. Trib., 1997, pagg. 1036; Cass. Civ., 10 giugno 1998, con nota critica di S. LA ROSA, *L'erronea applicazione dell'Iva tra le norme e il dogma della conditio indebiti*, in Riv. Dir. Trib., 1998, parte II, pagg. 191; Cass. Civ. 13 marzo 2000, n. 2868, con nota critica di N. MAZZITELLI, *Un'interpretazione troppo riduttiva sull'emanazione di note di variazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in Rass. Trib., 2000, pag. 636 e con nota adesiva di A. COMELLI, *Il rimborso dell'Iva versata e non dovuta*, in Corr. Trib., 2000, n. 45, pagg. 3282 e A. COMELLI, *La restituzione dell'Iva versata e non dovuta e variazione dell'imponibile e dell'imposta*, in GT - Riv. Giur. Trib., 2000, n. 6, pagg. 485; Cass. Civ., 22 febbraio 2004, n. 2274; Cass. Civ., 9 marzo 2005, n. 5094; Cass. Civ. 21 aprile 2006, n. 9437. Sulla compatibilità dell'azione di rimborso con la procedura dettata dall'art. 26 del decreto I.V.A., si veda F. TESAURO, *Credito di imposta e rimborso da indebitato nella disciplina I.V.A.*, in *Boll. Trib.*, 1979, pag. 1466; C. GLENDI, *Mezzi di recupero dell'I.V.A. non dovuta*, in *Giur. Trib.*, 1997, n. 11, pag. 1057. In senso contrario si segnala G. TABET, *Rimborso di tributi*, in *Enc. Giur.*, XII, Roma, 1991 laddove ritiene che la procedura prevista dall'art. 26 si caratterizzerebbe in termini di specialità e di esclusività rispetto al procedimento generale di rimborso che regola in generale il rimborso dei tributi assolti con il metodo del versamento diretto, e M. BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, *op. cit.*, pag. 651.

La Corte di Cassazione, con orientamento ormai consolidato, ha affermato che il mancato ricorso alla procedura di variazione di cui all'art. 26 fa venir meno il solo diritto al recupero del credito mediante la detrazione e non preclude affatto al contribuente l'esercizio dell'azione di restituzione dell'imposta erroneamente applicata. Fondamento dell'assunto è ravvisabile nel principio in forza del quale la detrazione non costituisce l'unico strumento per il recupero di un'imposta applicata e non dovuta ed il rimborso è una misura di carattere generale alternativa alla detrazione, come imposto dalla Corte di Giustizia.

L'interpretazione adottata, che concepisce l'attivazione della procedura come una facoltà in capo al soggetto passivo, tanto che il mancato azionamento non precluderebbe l'attivazione del rimborso, si fonda sul rilievo che l'art. 26, comma 2, non prevede tutte le ipotesi che possano giustificare la variazione dell'imponibile e dell'imposta.

Invero, la locuzione “*per qualsiasi motivo*” è contenuta esclusivamente nel primo comma in relazione alla procedura di variazione in aumento, mentre l'utilizzo dell'espressione “*e simili*”, riportata nell'ambito delle procedure in diminuzione, farebbe riferimento alle sole ipotesi di patologia del contratto, in forza della quale consegue la necessità di una riduzione della base imponibile o dell'imposta.

L'elencazione delle fattispecie, indicate quale presupposto oggettivo ai fini dell'esercizio della variazione in diminuzione, non sarebbe esaustiva, nel senso che sulla scorta del tenore letterale della norma non sarebbero comprese le ipotesi di erronea applicazione dell'imposta sul valore aggiunto causata da errori nell'interpretazioni di norme fiscali¹⁴⁴.

Ragion per cui queste ultime rimarrebbero prive di copertura normativa e la relativa tutela non potrebbe che essere assicurata mediante il riconoscimento dell'esercizio del diritto di rimborso.

¹⁴⁴ Cass. Civ., 13 marzo 2000, n. 2868, con commento di COMELLI, op. cit..

In questa ottica, la scelta compiuta dal legislatore nazionale porterebbe a negare il carattere obbligatorio e quindi esclusivo della rettifica.

La riconosciuta convivenza tra gli istituti *de quo*, intesa come riconoscimento della natura non esclusiva dei medesimi, implica delle osservazioni in termini di effettività della tutela apprestata dall'ordinamento nazionale alla posizione creditoria dei soggetti coinvolti in operazioni con indebita applicazione di imposta.

L'applicazione di un'Iva non dovuta, in tutto o in parte, non legittima il mancato versamento dell'imposta: l'art. 21, settimo comma, del d.p.r. 633/1972 considera l'Iva indicata in fattura come dovuta anche quando afferente ad operazioni inesistenti e se riguardante operazioni i cui corrispettivi o le cui relative imposte sono state indicate in misura superiore a quella reale.

Gli effetti conseguenti ad una indebita applicazione di imposta, che di fatto integra una violazione della normativa Iva, si riversano direttamente sul fronte della neutralità del prelievo, ogni qualvolta il soggetto cessionario /committente non possa esercitare il diritto di detrazione o non sia titolare del medesimo diritto.

Sul punto, chiaro è l'orientamento della Corte di Giustizia: *“35. Al riguardo, occorre ricordare che la sesta direttiva non prevede espressamente il caso in cui l’IVA venga erroneamente esposta in una fattura, mentre essa non è dovuta sulla base di un’operazione soggetta a tale imposta. Ne consegue che, fino a quando tale lacuna non sarà colmata dal legislatore comunitario, spetterà agli Stati membri il compito di ovviarvi (citate sentenze Schmeink & Cofreth e Strobel, punti 48 e 49, nonché Karageorgou e a., punto 49). 36. La Corte ha dichiarato che, per garantire la neutralità dell’IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede (sentenza Genius, cit., punto 18). 37. Tuttavia, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, il principio di neutralità*

dell'IVA impone che l'IVA indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare siffatta regolarizzazione alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura (v. citate sentenze Schmeink & Cofreth e Strobel, punto 58, nonché Karageorgou e a., punto 50). 38. Tale rettifica, inoltre, non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria (sentenza Schmeink & Cofreth e Strobel, cit., punto 68). 39. In proposito, è importante ricordare che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto necessario a tal fine. Essi non possono, pertanto, essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia (v., per analogia, sentenza Schmeink & Cofreth e Strobel, punto 59 e giurisprudenza ivi citata). 40. Ne consegue che, qualora il rimborso dell'IVA divenga impossibile o eccessivamente difficile in base alle condizioni nelle quali le domande di rimborso delle tasse possono essere esercitate, i suddetti principi possono imporre che gli Stati membri prevedano gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire al soggetto passivo di recuperare l'imposta indebitamente fatturata (v., in tal senso e per analogia, sentenza Reemtsma Cigarettenfabriken, cit., punto 41).”¹⁴⁵

Premessa la predisposizione degli strumenti giuridici finalizzati alla elisione del fenomeno, l'effettività della tutela, anche in considerazione delle problematiche evidenziate nel precedente paragrafo, ad avviso di chi scrive viene ad essere garantita dalla attivazione della procedura di variazione, come prevista dall'art. 26.

La connotazione resa al rimborso da indebito sia dalle sentenze della CGCE sia dalla collocazione attribuitagli dall'ordinamento giudico nazionale espone lo stesso ad una vera e propria sintomatologia fisiologica.

¹⁴⁵ Corte di Giustizia, sentenza 18 giugno 2009, causa C-566/07, *Stadeco*, punti da n. 35 a n. 40.

Come si è osservato, al riconoscimento del principio comunitario della spettanza del diritto al rimborso dell'Iva indebitamente applicata si sono affiancate vere e proprie difficoltà applicative che sono di ostacolo ad un corretto esercizio del medesimo e, soprattutto, non offrono una esaustiva risposta alla lesione del principio di neutralità.

Il doppio binario di tutela apprestato dalla giurisprudenza di legittimità se, almeno in linea teorica, riconosce l'azionabilità del diritto di credito da indebito Iva, parallelamente espone la fattispecie a critiche sul versante del principio di uguaglianza e, sostanzialmente, della parità delle parti, e della certezza del diritto.

In riferimento al primo profilo, la posizione del cessionario/committente appare penalizzata rispetto alla speculare posizione del cedente/prestatore: il diritto alla ripetizione di un'indebita imposta, da effettuarsi dinanzi il giudice ordinario, nelle forme previste dal rito civile, viene ad esercitarsi nei confronti della sola controparte commerciale.

Di conseguenza, il cessionario non potrà beneficiare della garanzia di solvibilità offerta dalle casse erariali, esponendosi a potenziali e purtroppo spesso frequenti infruttuose azioni esecutive, chiaramente non soddisfattive delle proprie ragioni di credito.

Non meno irrilevante è la circostanza che le proprie controversie, che vantano come presupposto una indebita applicazione di imposta, spesso generate da dubbi interpretativi sulle sibilline disposizioni in materia di Iva, sono devolute ad un organo giudiziario che istituzionalmente non vanta le competenze tecniche di riferimento, imprescindibili ai fini della risoluzione di particolari questioni fiscali.

Senza considerare, poi, che proprio la devoluzione a differenti giurisdizioni delle azioni da rimborso da indebito Iva in virtù della qualificazione soggettiva del promotore dell'azione, rischia di generare contrasti tra giudicati, tali da minare concretamente la certezza del diritto.

Orbene, il rimborso, sebbene riconosciuto e regolato sulla base della giurisprudenza della CGCE e della giurisprudenza di legittimità, non costituisce uno strumento idoneo a garantire una tutela effettiva di entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione.

La variazione in diminuzione, al contrario, in quanto operazione di natura strettamente contabile, appare uno strumento di facile attuazione, idoneo ad elidere definitivamente gli effetti di una indebita applicazione di imposta, con garanzia di neutralità del sistema e di pari soddisfazione da parte degli operatori coinvolti.

Il cedente/committente mediante una annotazione contabile di segno negativo compensa l'importo accreditato al Fisco in occasione della registrazione della fattura; in tal modo il recupero dell'indebito avviene internamente al congegno applicativo del tributo, ma l'imposta eventualmente riscossa a carico della controparte va restituita a quest'ultima.

Il che sarebbe perfettamente in coerenza con la natura dell'Iva e con il complesso procedimento che ne permette l'attuazione, in quanto così come il debito era sorto in occasione della emissione della fattura mediante un complesso gioco di accrediti ed addebiti tra tre soggetti, così al venir meno in tutto o in parte dell'operazione si producono effetti simmetrici a carico ed a favore dei soggetti implicati nell'operazione.

Così come l'emissione della fattura aveva comportato per il soggetto attivo dell'operazione non un immediato obbligo di versamento della corrispondente imposta, ma solo una confluenza del corrispondente addebito nella massa di "Iva dovuta" del periodo interessato, così la nota di variazione va ad incidere in senso opposto o aumentando le detrazioni o diminuendo il debito di un periodo che, per essere privo di un collegamento temporale rigido con il momento di emissione della fattura, può essere diverso, e anche lontano, da quello in cui si era verificato l'addebito.

In sostanza, recupera l'indebito non solo chi aumenta del corrispondente importo il proprio credito ma anche chi diminuisce l'imposta dovuta per un successivo (o per lo stesso,

ove la variazione sia molto ravvicinata) periodo applicativo o aumentando la detrazione sul registro di cui all'art. 25.

Pertanto, solo occasionalmente può verificarsi che l'importo corrispondente all'Iva accreditata nella nota di variazione si traduca concretamente, quanto meno parzialmente, in un rimborso per l'emittente; ciò però accadrà, eventualmente, solo per il fatto che la nota di variazione aumenti la detrazione (ovvero diminuisca l'Iva dovuta) in misura tale da determinare l'eccedenza detraibile.

In sostanza, il secondo comma dell'art. 26 pur disciplinando l'ipotesi di indebito sopravvenuto non ne prevede in nessun caso un recupero collegato ad un diretto rimborso da parte dell'Erario; rimborso che potrà aversi, solo e sempre in capo al cedente/prestatore, solo per il tramite dell'eccedenza detraibile, confluendo la nota di variazione nel coacervo di elementi che determina la formazione di quest'ultima entità.

Indubbiamente, l'odierna regolamentazione normativa non appare immune da censure.

Il carattere non obbligatorio della procedura, come evincibile dalla dizione del secondo comma, al pari della azionabilità in capo al solo cedente/prestatore, è un limite alla effettività che alla tutela può essere resa.

Analoghe considerazioni in merito alla natura delle fattispecie che determinano l'applicazione della procedura e, quindi, la individuazione dei fatti oggettivi previsti dal legislatore: si è avuta occasione di osservare come la giurisprudenza sia orientata nel riconoscere una portata limitata all'art. 26, non generalizzata.

Agli aspetti prettamente pratici si ricollegano considerazioni anche di natura giuridica che hanno caratterizzato la posizione di una attenta dottrina che ha messo in discussione la persuasività del sistema di ambivalenza tra variazione / rimborso, come riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità.

Vi è stato chi ha evidenziato¹⁴⁶ come l'istituto del rimborso determini una distonia del sistema Iva posto che il

¹⁴⁶ M. BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, op. cit.

riconoscimento della modalità di recupero dell'Iva indebita che esclude ogni partecipazione del soggetto che ha subito la rivalsa comporta la perdita della simmetria del carattere trilatero del rapporto che consegue all'effettuazione dell'operazione.

In sostanza, mentre la procedura di variazione in diminuzione manterrebbe l'effetto plurilaterale dell'operazione negativa, garantendo la partecipazione di tutti i soggetti già interessati nell'operazione soggetta a tassazione, ipotizzare un rimborso da indebito riservato all'interrelazione tra cedente/prestatore ed Erario determinerebbe una frattura dello schema applicativo del tributo, escludendo un soggetto la cui posizione non è affatto irrilevante nel momento in cui emerge la natura indebita dell'addebito in fattura.

Meritevole di attenzione è la tesi elaborata da una attenta dottrina che ha individuato nella natura del maggior importo addebitato in fattura – sia esso relativo ad operazioni inesistenti sia esso attinenti ad un erroneo computo dell'imposta o dell'imponibile – il fondamento della esclusività della procedura di rettifica in diminuzione¹⁴⁷.

Come evidenziato, il terzo comma dell'art. 26 consente al contribuente che abbia emesso e registrato la fattura di portare in detrazione il maggiore importo erroneamente indicato come imposta ed è fatto obbligo in tal caso al cessionario/committente di registrare la corrispondente variazione in aumento nel registro dei corrispettivi o delle fatture emesse.

Operazione, questa, che, secondo l'interpretazione resa alla norma dalla giurisprudenza, sarebbe rimessa alla mera discrezionalità di colui che emette la fattura, costituendo il tutto una mera facoltà e non un obbligo.

La disposizione troverebbe applicazione nell'ambito dei casi fissati dall'art. 21, settimo comma, e quindi relativamente al compimento di operazioni inesistenti o comportanti un addebito superiore all'effettivo, rispetto ai quali l'indicazione in fattura

¹⁴⁷ L. SALVINI, *Iva e operazioni inesistenti – elementi per una teoria dell'imposta*, Roma, 1992, ed. provv., pag. 77 ss.

determina per espressa volontà legislativa la debenza dell'imposta.

Se in questi casi l'imposta è per legge “dovuta”, la relativa detrazione, sulla scorta del primo comma dell'art. 19 del d.p.r. n. 633/1972, non sarebbe spettante, posto che il relativo esercizio dovrebbe investire una imposta dovuta.

L'art. 21, settimo comma, definisce complessivamente come “imposta” la somma dovuta dall'emittente, senza distinguere tra l'imposta effettivamente afferente l'operazione effettuata (nel caso in cui tale imposta esiste) ed il maggiore importo comunque dovuto in dipendenza della fatturazione.

È comunque lampante come la causale della debenza di questo maggiore importo dovuto come imposta è diversa rispetto a quella relativa all'imposta vera e propria: la circostanza cui la legge ricollega la sua debenza è infatti costituita dall'indicazione come imposta nella fattura e non dal verificarsi delle operazioni imponibili.

Secondo questa ricostruzione, la fattispecie in esame non manifesterebbe in alcun modo una capacità contributiva, ragion per cui l'importo indicato in fattura non avrebbe natura di imposta.

La debenza del maggior importo sarebbe dunque ricollegata alla violazione delle disposizioni che riguardano l'applicazione e la misura dell'imposta da parte del soggetto che è chiamato a corrisponderla, ed avrebbe quindi natura sanzionatoria, a tutela dell'affidamento nella situazione rappresentata in fattura e del corretto funzionamento del meccanismo del tributo¹⁴⁸.

¹⁴⁸ Si segnala anche la posizione di F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte Speciale*, Torino, 2008, pag. 275, il quale attribuisce natura sanzionatoria al maggior importo indicato in fattura in quanto l'imposta “dovuta” non è collegata ad un fatto economico, ma ad una fattispecie di illecito. Posizione diametralmente opposta a quella assunta dalla Corte di Giustizia che, nella sentenza 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth*, ha escluso il carattere sanzionatorio della disposizione, argomentando in proposito come rispetto all'eventuale insorgenza di irregolarità fiscali, gli ordinamenti giuridici nazionali hanno pieno diritto di prevedere la comminazione di ammende o sanzioni

Se, quindi, l'importo "dovuto" per legge non è qualificabile come imposta, è necessario interrogarsi sulla ripetibilità da parte dell'emittente verso l'Erario di una somma corrisposta evidentemente *sine titulo*, attraverso lo strumento del rimborso.

In sostanza, posto che l'indebito non è affatto conseguente al venir meno del presupposto di imposta prima esistente o al venir meno di una norma che determina la debenza dell'imposta, non vi sarebbe azionabilità del rimborso.

Accanto alla norma che pone l'obbligo dell'emittente di corrispondere il maggiore importo indicato in fattura vi sarebbe l'art. 26, terzo comma, che attribuisce all'emittente la facoltà di adottare entro un determinato limite temporale il potere di variare in diminuzione l'imposta riportandola alla sua effettiva misura.

Finchè il termine non è scaduto non dovrebbero esservi dubbi sulla esclusività dello strumento per recuperare il maggior importo indicato in fattura; quando il termine è scaduto, ad avviso della dottrina non vi sarebbe possibilità di utilizzo del rimborso, perchè questa tesi acclarata dalla giurisprudenza non contempla la *causa attributionis* della somma all'erario, che sarebbe svincolata da un presupposto impositivo¹⁴⁹.

pecuniarie, senza tuttavia che ciò arrechi pregiudizio alla neutralità dell'imposta che è principio fondamentale del sistema comune dell'Iva istituito dalla normativa comunitaria in materia.

¹⁴⁹ L'Autrice critica l'elaborazione giurisprudenziale tesa al riconoscimento della esperibilità dell'azione di rimborso una volta scaduto il termine fissato dal terzo comma dell'art. 26, in quanto sarebbe il frutto di una pedissequa applicazione in tema di Iva di orientamenti formati in materia di IGE che non troverebbero più rispondenza nel sistema e nell'ordinamento dell'imposta che l'ha sostituita. In particolare, la disciplina IGE non vanta una norma simile all'art. 21, settimo comma, del d.p.r. 633/1972 che imponesse la debenza da parte dell'emittente del maggior importo indicato in fattura a titolo di imposta; al contrario, a differenza di quanto caratterizza il sistema dell'imposta sul valore aggiunto, il legislatore dell'IGE aveva normativizzato specificatamente l'istituto del rimborso da indebito. Per l'Autrice, quindi, la concorrenza tra rettifica e rimborso era legittima ed ammissibile, in quanto non vi era il

Esisterebbero validi motivi per ritenere il termine perentorio e che le posizioni creditorie e debitorie dei soggetti passivi Iva nei confronti dell'Erario non siano modificate una volta decorso un ragionevole periodo di tempo, come avviene anche per l'esercizio del diritto di detrazione.

Orbene, anche prescindendo dal profilo relativo alla esclusività o meno della procedura di variazione in diminuzione rispetto all'istituto del rimborso, vi è da rilevare che la rettifica, nella sua attuazione concreta, desta minori aspetti problematici.

Laddove effettuata, la variazione in diminuzione produce un effetto neutro in relazione al rapporto tra i soggetti passivi di imposta, in quanto effettuata dal cedente la variazione, il cessionario deve registrare la stessa nel registro delle fatture emesse, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente/prestatore a titolo di rivalsa.

La disciplina normativa non appare pienamente soddisfacente e, comunque, tale da necessitare di interventi mirati.

Come osservato, la disposizione sembrerebbe risolvere problemi essenzialmente avente presente la posizione del cedente/prestatore, mentre sembrerebbe in ombra la figura del cessionario/committente e comunque confinata in una dimensione meramente privatistica, per il quale l'inciso conclusivo del secondo comma dell'art. 26 si limita a prevedere “salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa”¹⁵⁰.

Trattasi di uno strumento di mera natura contabile formale volta semplicemente a neutralizzare le posizioni di credito e debito che le parti dell'operazione hanno maturato nei confronti

pericolo che la fattura potesse legittimare una indebita detrazione da parte del cessionario, il che permetteva di ottenere la restituzione dell'imposta tramite un'azione diretta di rimborso senza attuare una procedura di variazione, non contemplata nella precedente normativa. Sul punto, L. SALVINI, *Iva e operazioni inesistenti*, op. cit., 84 ss.

¹⁵⁰ M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, pag. 647, il quale osserva altresì come la procedura di variazione di fatto offra una tutela del tutto insufficiente nei confronti del cessionario/committente.

dell'Erario e che si occupa di definire le situazioni di potere/dovere in capo alle parti solamente in funzione dei loro rapporti con il Fisco.

Invero, in ordine a tale fattispecie di variazione si è avuta occasione di osservare come in assenza di una espressa previsione normativa circa la doverosità della procedura il cedente/prestatore non avrebbe alcun obbligo alla variazione, piuttosto si tratterebbe di una mera facoltà, la cui attivazione ed il cui esercizio è rimesso alla sua discrezionalità; al contrario il cessionario/committente sarà obbligato a dar corso alla procedura di rettifica laddove attivata dalla propria controparte.

Quindi, il venir meno dell'operazione per effetto delle fattispecie contemplate nell'art. 26 non attribuisce al cessionario/committente alcun diritto nei confronti dell'Erario e, dall'altra parte, la sua posizione è completamente subordinata all'iniziativa della controparte nei cui soli confronti la legge attribuisce la titolarità circa l'esercizio della facoltà di operare una rettifica in diminuzione.

Anche laddove venisse attivata dal cedente/prestatore la procedura di variazione, il meccanismo legale esclude qualsiasi rapporto diretto tra cessionario/committente ed Erario; di qui sorge così il problema di verificare se il diritto del cessionario/committente alla ripetizione dell'importo pagato a titolo di rivalsa al cedente/prestatore – diritto espressamente fatto salvo dalla disposizione in rassegna – risulti o meno condizionato dall'attivazione della procedura di variazione.

Problema, questo, che ovviamente si pone solo rispetto alle fattispecie in cui il soggetto che ha ricevuto l'operazione sia un soggetto privato consumatore o se, sebbene soggetto passivo Iva in senso formale, non abbia potuto esercitare la detrazione dell'imposta assolta a titolo di rivalsa.

Solamente per tali eventualità, invero, la scelta di operare o meno la variazione in capo al solo cedente/prestatore appare portatrice di pregiudizievoli conseguenze in capo agli altri soggetti coinvolti nell'operazione.

Orbene, se la procedura viene attivata il cessionario, una volta ricevuta una nota di variazione, è tenuto a calcolare a debito l'importo corrispondente all'imposta detratta, mentre il riequilibrio della propria posizione patrimoniale, conseguente alla perdita della detrazione già effettuata, resta affidato al solo recupero nei confronti della controparte della somma pagata.

Ragionando in termini di perfezionamento della disciplina dell'istituto, sarebbe ulteriormente auspicabile una regolamentazione circa il mezzo attraverso il quale il cedente che esercita la variazione comunica l'avvenuta variazione al cessionario.

Attualmente, l'art. 26 non prevede l'obbligo di emissione da parte del cedente di un documento equipollente alla fattura ma di segno contrario, documento la cui emissione avviene per prassi commerciale e giurisprudenziale.

Il profilo non è irrilevante, considerato che è proprio l'effettuazione della variazione da parte del cedente a far sorgere il corrispondente obbligo in capo al cessionario.

CAPITOLO V

La responsabilità solidale del cessionario per il mancato pagamento dell'imposta.

SOMMARIO: 1. Premessa; 2. Profili generali; 3. La solidarietà passiva nelle operazioni effettuate al di sotto del valore normale. Presupposti ed effetti; 4. La responsabilità solidale nelle cessioni immobiliari; 5. La responsabilità solidale e gli effetti nell'ambito dei rapporti interni; 6. La compatibilità della responsabilità solidale con la dinamica dell'imposta sul valore aggiunto.

1. Premessa.

Nel corso della presente trattazione si è osservato come l'esercizio della rivalsa non sia in linea generale vincolato al pagamento del corrispettivo della operazione imponibile, in ciò confermando la natura del rapporto cedente/cessionario e prestatore/committente come rapporto di natura strettamente privatistica.

L'obbligo di versamento dell'imposta nei confronti dell'Erario costituisce una obbligazione che ricade in capo al soggetto passivo e ciò indipendentemente dalle vicende che interessano tra i soggetti coinvolti nell'operazione; obbligo che sorge per effetto dell'emissione della fattura.

La soggettività passiva nell'imposta sul valore aggiunto, intesa come identificazione del soggetto cui ricade l'obbligo del pagamento dell'imposta, gode di una autonoma disciplina comunitaria, contenuta nell'art. 193 della Direttiva 2006/112/CE¹⁵¹, rubricato “debitori dell'imposta verso l'Erario” cui corrisponde specularmente una norma nazionale, quale appunto l'art. 17.

L'art. 193 prevede che l'imposta in regime interno è dovuta “*dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202*”, con attribuzione agli Stati membri, in virtù dell'art. 205 e nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, del potere di stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA.

Orbene, nell'ambito della normativa Iva i soggetti passivi istituzionali sono coloro che effettuano le

¹⁵¹ Disposizione alla quale corrisponde l'art. 21 della Sesta Direttiva CEE.

operazioni imponibili e, quindi, i cedenti ed i prestatori, i quali sono così tenuti al versamento della relativa imposta nei confronti dello Stato.

La rivalsa, pertanto, è un istituto teso a delineare un trasferimento del peso dell'imposta verso il soggetto che, destinatario della prestazione o della cessione del bene in riferimento alla singola operazione, è sostanzialmente libero da responsabilità verso l'Erario nelle ipotesi di mancato – totale o parziale – versamento dell'imposta.

In termini generali tanto vale sia laddove il cessionario/committente abbia puntualmente corrisposto il corrispettivo della prestazione aumentato dell'imposta addebitata in via di rivalsa, tanto nel caso di omesso pagamento del corrispettivo.

La rivalsa, pertanto, non comporta uno spostamento della soggettività passiva in capo a colui che subisce l'addebito dell'imposta il quale, per quanto già ampiamente evidenziato, risponde in linea generale nei confronti della propria controparte commerciale secondo i criteri e le regole proprie del diritto civile e privato.

Il titolare del rapporto di imposta è unicamente il cedente/prestatore chiamato all'adempimento di obblighi di natura formale ed al puntuale versamento dell'imposta, secondo le particolari modalità che caratterizzano l'imposta sul valore aggiunto rispetto ad altri schemi impositivi.

Ciò che rileva, nell'ottica di garantire la neutralità e la coerenza del sistema Iva, è che vi sia il pagamento dell'imposta nelle casse dell'Erario, ciò indipendentemente dall'adempimento da parte del cessionario/committente della propria obbligazione scaturente dal compimento dell'operazione imponibile e consacrata nell'emissione della fattura a cura del cedente/prestatore.

L'introduzione dell'istituto della responsabilità in via solidale del cessionario/committente per il mancato pagamento totale o parziale dell'imposta da parte del cedente/prestatore, laddove rende la prima categoria di soggetti responsabili verso l'Erario, potrebbe *prima facie* rappresentare una deroga normativizzata alla istituzionale esposizione del solo soggetto che effettua la operazione nei confronti dell'Erario¹⁵².

¹⁵² Art. 60bis del d.p.r. n. 633/1972: “1. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta degli organi competenti al controllo, sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, sono individuati i beni per i quali operano le disposizioni dei commi 2 e 3. 2. In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta. 3. L'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta. 3-bis. Qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione. Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione.”

Le ragioni che hanno legittimato l'introduzione dell'istituto, come tra poco analizzate, sono inevitabilmente da ricondursi nelle esigenze di garanzia e di tutela del gettito erariale rispetto a fenomeni di distorta applicazione Iva e di pratiche abusive ed evasive, mediante la responsabilizzazione del cessionario Iva per inadempimenti fiscali della controparte contrattuale o di altri soggetti passivi.

I fenomeni da contrastare sono duplici: da un lato, il proliferare delle prassi di frodi Iva, spesso poste in essere tramite triangolazioni in cui intervengono più operatori economici tra loro collegati e aventi sede in diversi Stati dell'Unione.

Tali meccanismi si prestano a forme di evasione per l'operare, nell'ambito delle cessioni intracomunitarie di beni, del regime transitorio di tassazione a destinazione, che consente ai beni di circolare tra uno Stato membro e l'altro in condizione di sostanziale sospensione di imposta.

La lotta alla frode carousel costituisce il motivo ispiratore della prima formulazione dell'art. 60Bis del d.p.r. n. 633/1972: la previsione di un coobbligato solidale è apparsa opportuna non solo al fine di neutralizzare indebiti vantaggi fiscali o commerciali, ottenuti mediante l'omissione del versamento, ma anche e soprattutto per assicurare in ogni caso la riscossione dell'imposta non versata dagli operatori soggettivamente inesistenti.

Sotto altro profilo, la piaga da contrastare con il nuovo istituto è rappresentata dal fenomeno della sottofatturazione: dietro le vendite effettuate sotto costo spesso si celano operazioni regolarmente fatturate, rispetto alle quali il soggetto a valle può portare in detrazione l'imposta addebitatagli, per le quali, tuttavia, l'imposta non viene versata all'Erario, con evidente risparmio, in termini

economici, del soggetto a monte, che può permettersi di pattuire un corrispettivo inferiore.

La perdita di gettito erariale in queste fattispecie si atteggia sotto plurimi profili.

In prima istanza, perchè la base imponibile veniva determinata con riferimento al corrispettivo “sottocosto”; in seconda istanza, perchè l'imposta non corrisposta non veniva versata all'Erario dal soggetto a monte e, da ultimo, perchè il soggetto a valle dell'operazione, in possesso di regolare fattura, poteva ugualmente esercitare la relativa detrazione.

Nell'ottica di arginare gli effetti appena evidenziati, è stata introdotta la solidarietà passiva del cessionario che, in termini molto semplicistici, consente all'ente impositore di recuperare l'imposta non versata alternativamente o presso il cedente/prestatore o presso il cessionario/committente dell'operazione.

Significativa ai fini delle riflessioni sulla natura della rivalsa è la circostanza che la norma trascuri di regolare i rapporti tra le parti per il caso in cui il cessionario sia richiesto dall'Erario di versare l'imposta non versata dal cedente, ma che era stata effettivamente pagata a titolo di rivalsa dal cessionario.

È evidente che affinchè non si verifichi un indebito impoverimento del cessionario, a questi va riconosciuta una qualche forma di bilanciamento nei confronti del cedente. Eppure tale circostanza resta del tutto estranea alla norma a conferma, potremmo dire, del carattere meramente privatistico del rapporto che si instaura tra i soggetti coinvolti nell'effettuazione dell'operazione imponibile per effetto della rivalsa.

2. Profili generali.

La responsabilità solidale del cessionario per il mancato pagamento dell'imposta da parte del soggetto passivo Iva è disciplinata dall'art. 60bis del d.p.r. 633/1972, introdotto in una sua prima formulazione dall'art.1, 386° co., della l. 30-12-2004, n. 311, recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005) ed è entrata in vigore dal 1° gennaio 2005¹⁵³.

Il comma 3bis è stato successivamente introdotto dall'art. 1, 164° comma, della l. 24 dicembre 2007, n. 244, recante disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2008), ed è entrato in vigore con effetto dal 1° gennaio 2008¹⁵⁴.

La disposizione regola e disciplina una duplice forma di responsabilità del cessionario IVA nel pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, in riferimento sia alla tipologia di operazioni effettuate sia relativamente all'ammontare dell'imposta evasa di cui il soggetto diviene responsabile verso l'Erario¹⁵⁵.

¹⁵³ La disposizione trova applicazione nei confronti delle operazioni effettuate a decorrere dal 31 dicembre 2005, giorno di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del d.m. 22 dicembre 2005, emesso ai sensi del primo comma, come tra l'altro riconosciuto nella Circ. 13-02-2006, n. 6/E.

¹⁵⁴ Pertanto, l'applicazione della nuova disposizione deve essere riferita alle sole compravendite immobiliari poste in essere in epoca successiva l'entrata in vigore della Finanziaria per il 2008.

¹⁵⁵ Sulla portata dell'art. 60bis e sugli effetti della relativa applicazione in ambito nazionale, si segnala: S. SAMMARTINO, *Prime riflessioni in tema di responsabilità solidale in materia di imposta sul valore aggiunto*, in "Finanziaria 2008. Saggi e commenti" a cura di G. Frasoni in "Quaderni della rivista di diritto tributario", Giuffrè Editore; G. PORCARO, *Obbligazione principale e obbligazione solidale nella nuova responsabilità del*

Indipendentemente dall'ambito di applicazione della norma e dalla natura dei presupposti giuridici che la caratterizzano, la scelta operata dal legislatore esprime un tendenziale orientamento al progressivo coinvolgimento del cessionario nell'ambito del rapporto d'imposta, rispetto al quale, per espressa menzione delle direttive comunitarie – art. 21 Sesta Direttiva – e del legislatore comunitario –

cessionario di immobili nell'Iva. Effetti sui rapporti interni, in Riv. Dir. Trib., 2008, n. 9, pag. 717 e ss.; F. MOSCHETTI, *Sul soggetto responsabile delle violazioni Iva (a proposito di operazioni soggettivamente inesistenti e di regime del margine)*, in Rass. Trib., 2007, n. 3, pag. 960 e ss, con commento a Comm. Trib. Prov. di Treviso, n. 142/2/06 del 20.11.2006; D. PLACIDO - A. VIGNOLI-R. LUPI, *La responsabilità solidale dell'acquirente per Iva non versata dall'alienante: un caso di "evasione da riscossione"*, in Dialoghi dir. Trib., 2005, pag. 959 e ss; A. GARCEA- R. LUPI, *Solidarietà del cessionario e calcolo "per masse" dei debiti Iva del cedente*, in Riv. Dir. Trib., 2005, pag. 1119 ss; A. MONDINI, *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in Rass. Trib., 2005, pag. 755 ss.; F. DAL SALVIO, *La responsabilità del cessionario per l'omesso versamento dell'imposta - Alcune riflessioni sull'applicazione dell'art. 60-bis del D.P.R. n. 633/1972*, in Il fisco , 2005, n. 46, pag. 7178; P. CENTORE, *Misure operative di prevenzione e contrasto alle frodi*, in Corr. Trib., 2006, n. 15, pag. 1214; M. PEIROLO, *I limiti della responsabilità del cessionario nelle "frodi carosello"*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2007, n. 8, pag. 707; M. BASILAVECCHIA, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA*, in Corr. Trib., 2007, n. 20, pag. 1625; M. PEIROLO, *Il vincolo di solidarietà passiva nel pagamento dell'IVA per i trasferimenti immobiliari*, in Corr. Trib., 2008, n. 18, pag. 1472; N. FORTE, *La solidarietà dell'acquirente nel pagamento dell'IVA per le cessioni immobiliari*, in Corr. Trib., 2008, n. 17, pag. 1355; S. CAPOLUPO, *Fiscalità immobiliare - Ancora modifiche*, in Il Fisco, 2008, n. 5, pag. 759.

art. 17 primo comma dpr 633/1972 – è sempre stato considerato estraneo.

La disposizione, che vanta similari esperienze in altri Paesi dell'Unione, trova il proprio presupposto nell'art. 205 della Direttiva 2006/112/CE che attribuisce agli Stati membri il potere di individuare una persona diversa dal debitore d'imposta come responsabile in solido per il versamento della stessa.

La valutazione circa la compatibilità dell'istituto di cui all'art. 60Bis con la disposizione comunitaria e, in termini più generali, con le finalità ed i principi del sistema dell'imposta sul valore aggiunto, appare di esito positivo soprattutto alla luce dei principi enunciati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza 11 maggio 2006, causa C-384/04¹⁵⁶.

La pronuncia è relativa ad un giudizio instaurato a seguito di domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Court of Appeal (Civil Division) del Regno Unito, con la quale è stata interrogata la Corte sull'ambito di operatività dell'art. 21, n. 3, in base al quale gli Stati membri possono disporre che un soggetto distinto dal debitore di imposta risponda in solido del pagamento dell'imposta, nell'ambito di una fattispecie integrante una frode carosello.

Nell'occasione, seppur con riferimento alle ipotesi di conoscenza o conoscibilità della frode da parte del destinatario dell'operazione, è stato sancito che la norma, come modificata dalle direttive del Consiglio 17 ottobre 2000, 2000/65/CE, e 20 dicembre 2001, 2001/115/CE, deve essere interpretata nel senso che essa permette ad uno Stato membro di adottare una normativa, quale quella

¹⁵⁶ In questo si è anche espressa la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10/E del 16 marzo 2005.

posta all'attenzione da parte della Corte britannica, ai sensi della quale un soggetto passivo, a favore del quale è stata effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi e che era a conoscenza del fatto o aveva ragionevoli motivi per sospettare che la totalità o parte dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per tale cessione o tale prestazione, ovvero per qualsiasi altra cessione o qualsiasi altra prestazione precedente o successiva, non sarebbe stata versata, può essere obbligato a versare tale imposta in solido con il debitore.

Unico limite fissato dal Giudice comunitario è costituito dal necessario ed imprescindibile rispetto da parte della normativa dei principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità.

Il parametro per valutare se l'opzione prevista dall'art. 21, comma 3, della Sesta direttiva sia stata esercitata correttamente e nel rispetto dei principi e delle finalità del sistema comunitario dell'Iva, deve essere rinvenuto nel rispetto del principio di proporzionalità.

Detta norma, invero, mette a disposizione degli Stati membri uno strumento finalizzato all'ausilio ed alla garanzia della riscossione del tributo, senza tuttavia evidenziarne i limiti di utilizzo che devono perciò essere desunti dal sistema normativo nel suo complesso.

La finalità della norma, nella sua duplice articolazione, è quella di rendere più efficace l'azione di contrasto alle frodi IVA in ambito comunitario e nazionale, differenziata in base alle differenti ipotesi regolate da un lato nei primi tre commi e dall'altro nel comma 3bis.

La responsabilità solidale sancita per le cessioni di beni mobili effettuate a prezzi inferiore al valore normale, come disciplinata nel secondo comma è chiaramente finalizzata,

come si evince dalla Relazione di accompagnamento alla legge Finanziaria per il 2005, al contrasto alle frodi IVA, in particolare per quelle di natura complessa che conducono spesso ad una infruttuosa attività di riscossione (cfr frodi carosello).

Al contrario, la responsabilità sancita in riferimento alle operazioni di cessione immobiliare, contemplata nel comma 3bis, è tesa al contrasto dei fenomeni di natura evasiva, quale la sottofatturazione.

È evidente il carattere innovativo della disposizione che pone un vincolo solidale tra cedente e cessionario, seppur nelle espresse e tassative circostanze dettate dal legislatore, in relazione all'assolvimento dell'onere fiscale direttamente nei confronti del soggetto attivo.

In ambito IVA, come precedente normativo, si segnala la forma di solidarietà prevista dall'art. 41 del d.p.r. 633/1972, ormai abrogato, che nelle ipotesi di violazione degli obblighi di fatturazione poneva a carico del cessionario soggetto passivo IVA non solo l'applicazione delle pene pecuniarie previste a carico del soggetto cedente, ma anche il pagamento della relativa imposta¹⁵⁷.

¹⁵⁷ L'art. 41 del d.p.r. 633/1972 è stato abrogato per effetto dell'art. 16, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 471/1997. Nella sua originaria formulazione i commi 4 e 5 della disposizione sancivano espressamente una forma di responsabilità del cessionario/committente Iva: *“4) Nelle ipotesi di cui ai precedenti commi il cessionario del bene, anche se presunto tale ai sensi del quarto comma dell'art. 53, o il committente del servizio, è obbligato al pagamento della pena pecuniaria, in solido con l'autore della violazione, per il solo fatto di avere effettuato l'operazione nell'esercizio di un'impresa, arte o professione. Egli è tuttavia liberato dalla responsabilità: a) qualora, non avendo ricevuto la fattura entro novanta giorni dall'effettuazione dell'operazione, presenti all'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, entro il decimo giorno successivo, un documento in*

La norma, soggetta a ripetute modifiche, nella sua originaria previsione rimetteva in capo al cessionario l'obbligo del pagamento della pena pecuniaria, in solido con l'autore della violazione, nell'ipotesi di mancata ricezione della fattura o nel caso in cui avesse ricevuto la fattura indicante un'imposta inferiore a quella dovuta; una responsabilità che, a seguito delle modifiche apportate, è divenuta addirittura autonoma.

In sostanza, la norma, attribuendo un indiretto riconoscimento in capo al cessionario della titolarità di una posizione rilevante nei confronti dell'ente pubblico, permetteva di inquadrare la posizione del destinatario della prestazione in un'ottica di forte avvicinamento a colui che ai fini IVA è identificato come soggetto passivo d'imposta.

3. La solidarietà passiva nelle operazioni effettuate al di sotto del valore normale. Presupposti ed effetti.

Nella sua originaria formulazione, l'art. 60bis contemplava una unica ipotesi di responsabilità in via solidale del cessionario/committente Iva ravvisabile nel

duplice copia contenente le indicazioni prescritte nell'art. 21 e versi contemporaneamente l'imposta in esso indicata; b) qualora, avendo ricevuto una fattura recante l'indicazione di un'imposta inferiore a quella dovuta o una fattura irregolare ai sensi del secondo o del terzo comma, presenti il suddetto documento entro il decimo giorno successivo a quello in cui ha eseguito l'annotazione della fattura ai sensi dell'art. 25 e versi contemporaneamente la maggiore imposta eventualmente dovuta. Una copia del documento, con l'attestazione dell'avvenuto pagamento, è restituita dall'Ufficio all'interessato, che deve annotarlo a norma dell'art. 25. 5) Se le irregolarità di cui al terzo comma sono imputabili esclusivamente al cessionario del bene o al committente del servizio, la pena pecuniaria si applica soltanto a questi.”

compimento di determinate tipologie di operazioni, sulla cui elencazione è stata rimessa l'indicazione ad un decreto ministeriale.

La fattispecie, articolata nei primi tre commi dell'articolo, è rimasta immutata e non è stata intaccata dal successivo intervento legislativo che si è limitato ad un introdurre una differente fattispecie.

Si riportano, al fine di una comodità esegetica, i primi tre commi dell'art. 60Bis:

1. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta degli organi competenti al controllo, sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, sono individuati i beni per i quali operano le disposizioni dei commi 2 e 3.

2. In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta.

3. L'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.

Ai fini applicativi, la norma richiede la sussistenza dei seguenti presupposti:

- il compimento di una cessione relativa a beni compresi nella elencazione ministeriale;
- la circostanza che la cessione sia effettuata al di sotto del valore normale del bene;
- l'effettuazione della operazione di cessione di beni nei confronti di un cessionario soggetto passivo Iva;

- l'omesso versamento dell'imposta in riferimento alla operazione effettuata da parte del cedente.

La simultanea sussistenza dei presupposti di natura soggettiva ed oggettiva previsti dalla legge determina *de plano* la responsabilità del cessionario in via solidale con il cedente inadempiente, che può essere superata per effetto della prova contraria da rendere nel rispetto delle previsioni contenute nel terzo comma.

Sostanzialmente, per liberarsi dall'obbligo di pagare l'imposta non versata dal cedente, al cessionario è data la facoltà di provare, ma solo per via documentale, che l'applicazione di un prezzo inferiore al valore normale dei beni sia stato imposto da eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili e sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.

Nella logica normativa, la cessione a prezzo inferiore al valore normale di un bene compreso nella elencazione contenuta nel decreto ministeriale di riferimento costituisce l'elemento che determina l'ambito di applicazione della norma, posto che la frode viene individuata proprio nella combinazione tra il compimento di una operazione effettuata a valori inferiori a quelli di mercato e l'omissione del versamento dell'imposta nella fase antecedente la fase di immissione al consumo del bene.

Orbene, la solidarietà passiva a carico dell'acquirente non riveste carattere generale, ma è circoscritta alla cessione di determinati beni mobili, appositamente individuati con d.m. 22 dicembre 2005: trattasi di autoveicoli, prodotti di elettronica e telefonia, nonché

animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche¹⁵⁸.

In riferimento alle operazioni di cessione di tali beni mobili, la responsabilità solidale è prevista laddove l'operazione venga effettuata ad un prezzo inferiore al valore normale.

Inevitabile, allora, appare il rinvio all'art. 14 del d.p.r. n. 633/1972, laddove individua nel valore normale il prezzo mediamente applicato per beni della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni sono stati acquistati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

Inoltre, ai fini della determinazione del valore normale potrà operarsi un riferimento alle leggi in vigore se i beni sono soggetti alla disciplina legale dei prezzi, ovvero alle mercuriali ed ai listini della Camera di Commercio se si tratta di beni in condizioni di libero mercato¹⁵⁹.

Da un punto di vista soggettivo, l'obbligazione viene posta a carico del solo cessionario soggetto passivo IVA, tenuto ai sensi del d.p.r. n. 633/1972 ad applicare l'imposta sul valore aggiunto: restano così esclusi dall'ambito applicativo della disposizione quei soggetti che, in quanto

¹⁵⁸ L'art. 1 del D.M. 22 dicembre 2005, rubricato "solidarietà passiva" prevede che "1. *La solidarietà nel pagamento dell'imposta sul valore aggiunto tra cedente e cessionario, soggetti passivi d'imposta, prevista dall'art. 60Bis, commi 2 e 3, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, opera per le cessioni aventi ad oggetto le seguenti categorie di beni: a) autoveicoli, motoveicoli, rimorchi; b) prodotti di telefonia e loro accessori; c) personal computer, componenti ed accessori; d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche.*

¹⁵⁹ In ordine a tale profilo, si rinvia alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 41/E del 26 settembre 2005.

non soggetti passivi IVA, non potrebbero essere ammessi a dimostrare documentalmente "*... che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta*", soggetti nei confronti dei quali l'Amministrazione non potrebbe, di conseguenza, esercitare un'azione di recupero dell'imposta non applicata.¹⁶⁰

La scelta di individuare tale forma di solidarietà passiva al cessionario soggetto passivo Iva appare da un lato scontata, se si considera il fenomeno fraudolento che si intende debellare con l'istituto in rassegna, e sotto altro profilo lega indissolubilmente la coobbligazione solidale per l'imposta non versata dal cedente con la soggettività passiva riferita all'imposta dovuta dal cessionario e, quindi, anche con i diritti a questo spettanti, in particolare con quello della detrazione proprio di quell'Iva sugli acquisti del cui versamento diviene responsabile.

La solidarietà, come fissata nell'art. 60Bis, potrebbe di fatto vanificare il diritto alla detrazione esercitato dal cessionario: questi, invero, dopo aver detratto l'Iva che gli è stata effettivamente addebitata in via di rivalsa, può vedersi almeno in parte neutralizzato tale diritto alla detrazione per effetto dell'intervenuto obbligo di versamento dell'imposta non versata dal cedente, senza possibilità di portarla in detrazione.

In questo modo l'effetto dell'art. 60Bis è sostanzialmente simile ad una ipotetica ed incondizionata negazione della detrazione dell'Iva a monte

¹⁶⁰ Sul punto, utile la lettura della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10/E del 16 marzo 2005.

(o del rimborso dell'eccedenza di imposta detraibile pari al tributo non versato) o dall'obbligo della sua restituzione.

Come rilevato dalla dottrina¹⁶¹, il risultato della norma potrebbe essere quello di interferire sull'autonomia tra i due rapporti paralleli che il cedente ed il cessionario intrattengono con l'Erario rispetto alla medesima operazione: il primo avente ad oggetto il versamento dell'imposta, il secondo la detrazione della stessa dal proprio debito tributario.

In sostanza, vi sarebbe il rischio di un potenziale conflitto con il diritto a detrazione: infatti se l'applicazione della norma presuppone, seppur implicitamente, che sia impossibile per l'Amministrazione Finanziaria ottenere l'adempimento da parte del cedente, allora di conseguenza essa troverà applicazione in tutti i casi in cui di fatto sia impossibile, per il condebitore solidale, ripetere dal cedente quanto pagato in sua vece.

Ragion per cui vi sarebbe il concreto rischio che l'Iva riscossa in base all'art. 60Bis possa tradursi in un costo fiscale che incide in via definitiva sui soggetti passivi.

La straordinarietà della disposizione è connessa alla sussistenza di una patologia del sistema, espressamente individuata dal legislatore nell'omissione del versamento IVA da parte di chi è indicato ai sensi dell'art. 21 del d.p.r. n. 633/1972 come responsabile per il pagamento dell'imposta.

Ora, dal tenore letterale della norma, potrebbe paventarsi il rischio che il cessionario venga ritenuto responsabile del pagamento di imposte relative anche a operazioni in cui non sia intervenuto come parte contraente; tuttavia, un'attenta lettura del comma 2 dell'articolo 60-bis e i chiarimenti forniti, tra l'altro, dalle

¹⁶¹ A. MONDINI, *op. cit.*

circolari n. 10 del 16 marzo 2005 e n. 41 del 26 settembre 2005 circoscrivono la responsabilità dell'acquirente alla sola imposta riferita alle cessioni di beni effettuate a prezzi inferiori al valore di mercato, escludendo pertanto l'imposta non versata dal cedente e riferita ad altre cessioni nonché le eventuali sanzioni irrogate per le violazioni commesse dal venditore. L'esposizione del cessionario è limitata al solo versamento dell'imposta evasa dal cedente, non essendo l'obbligazione connessa all'applicazione del regime sanzionatorio, che interessa la fattispecie di solidarietà prevista nel successivo comma 3bis.

Dal tenore letterale della norma citata risulta che la solidarietà passiva è posta a garanzia della sola imposta non versata dal cedente, e sorge, salvo prova contraria, quando il prezzo della cessione è inferiore al valore normale.

La norma non prospetta alcun rapporto soggettivamente fittizio fra venditore ed acquirente e quindi fra emittente della fattura e suo destinatario, poiché, in tali casi il rapporto commerciale non viene configurato come simulato, ma è prospettato invece come rapporto vero e reale, al punto che la norma non prevede alcuna indetraibilità dell'IVA da parte del cessionario, che può dunque detrarla pienamente.¹⁶²

Se la sussistenza dei profili oggettivi e soggettivi fissati nel comma 2 dell'art. 60bis, nel riscontrato omesso versamento dell'imposta da parte del cedente, determina la responsabilità solidale del cessionario, questi, onde sottrarsi a responsabilità, deve dimostrare che il prezzo inferiore sia stato determinato da eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche

¹⁶² In tal senso, si segnala la sentenza n. 111/2007 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia.

disposizioni di legge e che comunque non è connesso al mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente.

La relativa prova, per espressa menzione normativa, deve essere resa documentalmente il che appare alquanto gravoso per il contribuente.

Tale vincolo potrebbe apparire non in armonia con il principio in forza del quale le presunzioni introdotte dalle legislazioni nazionali in riferimento alla possibilità di prevedere che una persona diversa dal debitore d'imposta sia responsabile in solido per il versamento dell'imposta medesima, non possano essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo superarle fornendo la prova contraria.

Un sistema non rispettoso di tale principio renderebbe tale presunzione una vera e propria ipotesi di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario, con la conseguente violazione dei principi comunitari di certezza del diritto e di proporzionalità.

A ben vedere, la norma si struttura in una sorta di doppia presunzione: da un lato, la sussistenza degli elementi oggettivi richiesti dalla norma presuppone il carattere fraudolento dell'operazione, a prescindere da qualsiasi altro accertamento, e dall'altro la stessa fa scattare la seconda presunzione circa la *scientia* o il *consilium fraudis* del cessionario/responsabile d'imposta.

In tali modalità se l'Amministrazione è sollevata dall'onere di provare l'esistenza di tutti gli elementi costitutivi del disegno fraudolento e se viene garantito il recupero diretto dell'imposta dal soggetto che potrebbe essere il beneficiario della frode senza negargli la detrazione, è innegabile la gravosità della posizione del

cessionario, il quale viene ammesso ad una prova liberatoria di difficile assolvimento.

Il tenore della norma lascia comunque intendere che la prova contraria deve essere resa indipendentemente dalle ragioni e/o giustificazioni attinenti il mancato versamento dell'imposta da parte del cedente, con ciò escludendo che il cessionario possa eccepire ai fini della propria esclusione da responsabilità, fatti direttamente riconducibili al rapporto cedente / amministrazione finanziaria; analogamente sarebbe irrilevante, ai fini dell'esonerazione da responsabilità, la circostanza che il cessionario fornisca la prova di non aver conseguito un reale vantaggio economico, considerato che un riconoscimento di tale interpretazione, minerebbe l'incisività della disposizione, indebolendola ai fini del raggiungimento delle finalità cui la stessa è preposta, con ciò escludendo

Il cessionario, per espressa menzione normativa, è tenuto a provare esclusivamente in via documentale quegli specifici eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili che avrebbero giustificato un corrispettivo inferiore al valore normale dell'operazione, assolutamente svincolate dalla propria sfera giuridica, soggettiva e fattuale: in altre parole, deve dimostrare l'assenza di consapevolezza da parte del cessionario che il cedente ha venduto a quel prezzo, sotto il valore normale, perchè aveva già preordinato di non pagare l'imposta dovuta¹⁶³.

¹⁶³A. MONDINI, *op. cit.*, pag. 783 ritiene la norma irrazionale e sproporzionale solo in riferimento al profilo dell'onere probatorio posto a carico del cessionario, in quanto questi sarebbe sostanzialmente chiamato a dimostrare la propria buona fede dimostrando l'assenza di malafede

Secondo la struttura della norma, l'eventuale insorgenza della obbligazione tributaria, connotata da profili di solidarietà tra cedente e cessionario, entrambi soggetti passivi IVA, dipenderà dall'espletamento della normale attività di verifica e controllo da parte degli uffici competenti e risponde ad una precisa scelta del legislatore, e ad un meccanismo impositivo da esso preconfezionato in considerazione della peculiare qualifica (imprenditoriale e/o professionale) dei soggetti coinvolti nell'evento traslativo. In relazione alla operatività dell'istituto ed alle forme di esercizio dell'onere probatorio a carico del cessionario responsabile per il pagamento dell'imposta omessa dal cedente, è intervenuta la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 10/E del 16 marzo 2005 che ha chiarito come tale meccanismo rimediale debba essere inteso come uno strumento agevolativo della riscossione dell'IVA non versata quando sussistono elementi certi sulla non economicità di talune operazioni commerciali, effettuate dal cedente, rimettendo agli Uffici si attiveranno all'azione di recupero dell'imposta nei confronti del cessionario mediante gli ordinari strumenti di controllo e riscossione, con garanzia della salvaguardia della possibilità concessa al cessionario dalla norma di far valere la sussistenza delle esimenti di cui al comma 3.

Orbene, il mancato superamento della prova contraria esporrebbe il cessionario al pagamento dell'imposta riferita alla singola operazione effettuata.

Tale eventualità, renderebbe il cessionario inciso per due volte dallo stesso prelievo: la prima imposizione mediante l'addebito dell'imposta a titolo di rivalsa, la seconda mediante l'azione di recupero dell'imposta non versata da parte degli Uffici ai sensi della disposizione in commento.

Sarebbe più corretto sostenere che l'applicazione del 60bis in capo al cessionario vanificherebbe il diritto alla detrazione già esercitato, che risulterebbe così neutralizzato dall'obbligo di corrispondere l'imposta il cui versamento è stato omesso dal cedente, senza la possibilità di portarla in detrazione ulteriormente.

In tal modo l'Iva rimasta in capo al cessionario in virtù dell'applicazione dell'art. 60bis, commi 1 e 2, potrebbe tradursi in un costo fiscale che incide in via definitiva sui soggetti passivi Iva, considerato che il soggetto creditore ben potrebbe agire direttamente nei confronti del cessionario, indipendentemente da una previa escussione del debitore d'imposta "istituzionale".

Allo stato, non sembrano esservi ostacoli a che tale duplice imposizione possa essere annullata per effetto dell'esercizio da parte del cessionario di un'azione di regresso.

Occorre dunque verificare se i primi tre commi dell'art. 60bis individuino un istituto rispondente non solo al canone della proporzionalità ma anche della ragionevolezza: ovvero se abbia preferito tra tutte le possibili alternative quella comportante il minor sacrificio di altri diritti o interessi tutelati, nel quadro dell'armonizzazione, dalla disciplina comunitaria.

Per la dottrina il giudizio di compatibilità appare soddisfatto e ciò per diverse ragioni.

In primo luogo, la norma non determinerebbe una deroga alla disciplina della base imponibile del tributo, in quanto l'imposta che il cessionario è chiamato a pagare quale coobbligato solidale è quella calcolata sul prezzo dichiarato, seppur inferiore al valore di mercato, e non quella calcolata sul valore normale della cessione, posto che il non allineamento al valore di mercato rileverebbe

esclusivamente sotto il profilo degli indici di fraudolenza e di inversione dell'onere probatorio.

In secondo luogo, la norma non andrebbe ad incidere sull'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta non versata, posto che vi è giurisprudenza ormai consolidata della Corte di Giustizia tesa al riconoscimento del diritto del cessionario di beni alla detrazione indipendentemente dall'effettivo pagamento del tributo da parte del cedente o dal versamento di quest'ultimo di pari importo, in via di rivalsa, da parte del cessionario.

In realtà la norma si atteggierebbe più che altro a misura di natura squisitamente procedimentale, di ausilio alla riscossione dell'imposta non versata: ragion per cui la riduzione del corrispettivo sotto la soglia del valore normale concorre ad attivare una disciplina derogatoria non del regime di determinazione dell'imponibile, ma del regime soggettivo degli obblighi di versamento del tributo.

In quest'ottica, la responsabilità solidale sarebbe stata introdotta dal legislatore nazionale in modo da costituire l'elemento essenziale di una più complessa fattispecie procedimentale, relativa all'accertamento ed alla riscossione dell'imposta.

In quanto tale la misura dovrebbe essere in linea di principio assolutamente estranea all'area armonizzata del tributo, e così alla necessità di qualsiasi valutazione della sua proporzionalità, poiché rientrerebbe nella autonomia degli Stati membri.

4. La responsabilità solidale nelle cessioni immobiliari.

Il comma 3bis dell'art. 60Bis disciplina l'istituto della responsabilità ai fini IVA del cessionario nelle operazioni di cessione di beni immobili, che si differenzia dal

precedente incardinato ai sensi dei primi tre commi sotto il profilo oggettivo, soggettivo e di identificazione del presupposto legittimante l'esposizione a responsabilità del cessionario.

“3-bis. Qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente ad oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione. Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione.”

In sostanza, la previsione della responsabilità solidale nei confronti dell'acquirente di un immobile si ricollega all'esigenza di contrastare l'evasione fiscale annidata nelle transazioni commerciali immobiliari: l'istituto da un lato rappresenta un deterrente alle pratiche finalizzate all'indicazione di un corrispettivo inferiore a quello effettivo e, da altra prospettiva, determina un ampliamento dell'area dei soggetti obbligati al pagamento nei confronti dell'Erario, aumentando così le possibilità per il soggetto attivo di riscuotere le somme dovute¹⁶⁴.

¹⁶⁴ S. SAMMARTINO, in *op. cit.*, pag. 296, osserva come l'introduzione del comma 3bis dell'art. 60Bis si ricolleggi alla recente produzione normativa volta ad introdurre strumenti idonei a contrastare l'evasione fiscale. Richiama, in merito, sia l'ultimo

Per quanto attiene il profilo oggettivo, il regime trova applicazione nei confronti delle cessioni di beni immobili, senza alcuna indicazione di specifiche tipologie di transazioni commerciali o in relazione alla tipologia dell'immobile medesimo, essendo sufficiente che vi sia una non corrispondenza tra l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione e nella relativa fattura e quello effettivo.

Il presupposto ai fini della responsabilità del cessionario è costituito non dal mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente (come previsto nella fattispecie di cui al comma 2), ma dalla non corrispondenza tra il corrispettivo indicato dalle parti nell'atto di cessione e nella relativa fattura e quello effettivo.

Non vi sarebbe dunque, sulla scorta della lettera della legge, una omissione del versamento:¹⁶⁵ il legislatore ha

periodo del terzo comma dell'art. 54 del d.p.r. 633/1972, introdotto dal D.L. 223/2006 – oggi abrogato per effetto dell'art. 24, comma 4, lettera f), della legge 7 luglio 2009, n. 88 -, laddove prevede che ai fini della rettifica delle dichiarazioni, per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili e relative pertinenze, la prova dell'avvenuta evasione possa considerarsi integrata quando la base imponibile sia stata dichiarata in misura inferiore al valore normale, come determinato ai sensi dell'art. 14 del decreto Iva, sia l'art. 35, comma 22, del D.L. 223/2006 che pone alle parti l'obbligo di indicare, in seno all'atto pubblico o alla scrittura privata autenticata con cui viene ceduto l'immobile, una apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo.

¹⁶⁵ G. PORCARO, in *op. cit.*, pag. 719, ritiene che l'erario potrebbe escutere il cessionario non solo e non tanto in presenza di un occultamento di corrispettivo, ma soprattutto rispetto al pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra corrispettivo effettivo e quello indicato in fattura. In sostanza, l'Autore ritiene che non sia

individuato nella divergenza, o meglio non corrispondenza tra il corrispettivo pattuito tra le parti, riportato nell'atto di cessione e nella relativa fattura, e quello effettivo il presupposto cardine della responsabilità solidale del cessionario nell'ambito delle cessioni immobiliari.

In questo caso, l'esposizione del cessionario è fissata al pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato e la relativa responsabilità si estende anche al profilo sanzionatorio.

Particolari dubbi interpretativi sono sorti in ordine alla valenza da attribuire al concetto di "corrispettivo effettivo" ed alla relativa individuazione dei criteri in forza dei quali debba essere determinato¹⁶⁶.

Secondo un primo orientamento, fortemente rispettoso del tenore letterale della disposizione, ai fini della individuazione della non corrispondenza deve aversi riguardo all'effettiva percezione di una somma maggiore rispetto al corrispettivo dichiarato nell'atto.

Secondo tale impostazione, la percezione di tale maggiore corrispettivo potrebbe essere accertata dall'Ufficio sulla base delle indagini e dei controlli espletati nei confronti del cedente e/o del cessionario.

Si pensi al caso in cui l'acquirente non riuscisse a fornire giustificazioni circa l'uscita di una somma di denaro dal proprio conto corrente bancario; tale rilievo, infatti, ben potrebbe costituire un elemento idoneo ad

sufficiente il fatto rappresentato dall'occultamento del corrispettivo a far sorgere la coobbligazione, ma sia altresì necessario che in capo all'obbligato principale sussista un obbligo di versamento omesso, attribuibile alla parte di corrispettivo occultato.

¹⁶⁶ Sulla valenza di corrispettivo effettivo si segnalano gli interessanti spunti evidenziati da N. FORTE nello Studio n. 16-2008/T - Cessioni di immobili: la solidarietà dell'acquirente nel pagamento dell'Iva, pubblicato sul sito www.notariato.it.

avvalorare l'attività di accertamento compiuta dall'Ufficio, secondo cui il corrispettivo sia effettivamente superiore a quello indicato nell'atto.

Ragionando diversamente, ai fini della operatività della responsabilità solidale del cessionario, il corrispettivo effettivo deve essere accertato sulla base del valore normale del bene.

Detto orientamento si fonda sulla ritenuta applicabilità alla fattispecie di cui al comma 3bis dell'art. 60bis del dpr n. 633/1972 della presunzione legale prevista dall'art. 54, comma 3, del dpr 633/1972, a seguito della modifica apportata dall'art. 35, comma 2, del D.L. 223/06: l'Ufficio potrebbe provare l'occultamento di materia imponibile, limitandosi a rilevare la non corrispondenza tra il corrispettivo dichiarato dalle parti nell'atto di acquisto ed il valore normale del bene immobile oggetto della cessione.

Osterebbe a tale interpretazione la constatazione che la norma richiamata introduce una presunzione legale ai fini della sola attività di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, motivo per cui la sua eventuale applicazione ad una fattispecie eccezionale, quale quella fissata dall'art. 60bis, non può che avvenire in forza di una espressa previsione normativa.

Ciò premesso, un eventuale accertamento di una maggiore imposta che, fondato ai sensi dell'art. 35 del d.l. 223/2006, faccia perno sulla divergenza tra il corrispettivo indicato nell'atto ed il valore normale dell'immobile, non può automaticamente legittimare la responsabilità solidale del cessionario con il cedente.

Tale impostazione è stata esclusa anche dall'Amministrazione finanziaria¹⁶⁷, la quale facendo perno sull'omesso riferimento al valore normale – che al contrario è espressamente richiamato nella fattispecie prevista nel comma 2 dell'art. 60bis – ha escluso che la responsabilità solidale di cui al comma 3bis trovi applicazione in caso di accertamento della maggiore imposta basata sul valore normale.

La motivazione risiede nel fatto che mentre il valore normale rappresenta una presunzione legale utilizzabile ai fini IVA ed ai fini delle imposte dirette, il comma 3bis si applica esclusivamente nelle ipotesi di effettiva divergenza tra l'importo dichiarato e quello percepito.

La questione appare definitivamente risolta per effetto dell'intervento operato dall'art. 24 della l. 7 luglio 2009 n. 88 che ha modificato l'art. 54, comma 3, d.p.r. 633/1972, eliminando la disposizione relativa alla possibilità per gli Uffici finanziari di fondare gli accertamenti in rettifica sulla base della semplice rilevazione di una differenza fra i corrispettivi dichiarati per le cessioni di beni immobili ed il valore normale di questi beni.

La modifica, resasi improcrastinabile per effetto della sollevata questione di incompatibilità della disposizione con l'ordinamento comunitario (il quale in ossequio a quanto sancito nella direttiva 2006/112/CE impone di assumere come imponibile i corrispettivi dovuti e non, quindi, il valore dei beni ceduti), opera in via retroattiva, ragion per cui relativamente alle fattispecie che si sono

¹⁶⁷ In ordine a tale profilo, si segnala la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. /E del 13 marzo 2009.

verificate quando la norma era formalmente in vigore la parte abrogata non opera¹⁶⁸.

Escluso il rinvio alla presunzione legale fissata dall'art. 54, comma 3, del d.p.r. 633/1972, l'attività di accertamento degli uffici finanziari dovrà avvalersi delle procedure ordinarie.

In proposito, è necessario rilevare come la responsabilità del cessionario per il compimento di cessioni immobiliari non consente all'ufficio di fruire dell'inversione dell'onere probatorio che, al contrario, caratterizza la fattispecie di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 60bis.

In riferimento alla componente soggettiva, la fattispecie prevista dal comma 3bis si caratterizza per una maggiore incidenza, operando il relativo regime di responsabilità nei confronti sia del cessionario soggetto passivo IVA – quindi esercente un'attività di impresa, arte o professione – sia del cessionario consumatore privato.

Ai fini della individuazione del momento in cui sorge la solidarietà, deve farsi riferimento al momento in cui viene stipulato l'atto di cessione immobiliare: ciò comporta che il cessionario non sarà chiamato quale responsabile in via solidale per le sottofatturazioni di acconti, se non solo successivamente alla stipula dell'atto, laddove gli acconti versati siano riferibili all'atto rogato.

Il tenore letterale del comma 3bis lascia intendere che l'esposizione del cessionario relativamente al compimento di acquisti immobiliari effettuati ad un importo inferiore al corrispettivo effettivo è subordinato alla riscontrata difformità tra corrispettivi.

¹⁶⁸ Di tanto vi è il riconoscimento ministeriale intervenuto con la Circolare n.18/E del 14 marzo 2010.

Quindi, contrariamente alla previsione normativa del secondo comma, la solidarietà non presuppone il mancato versamento dell'imposta in riferimento alla singola operazione ed investe la posizione patrimoniale del cessionario in termini decisamente più incisivi.

L'acquirente, invero, sia esso privato consumatore sia esso soggetto esercente attività di impresa, arte o professione, risponde non solo dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello dichiarato nell'atto di compravendita, anche e soprattutto delle sanzioni.

Detta circostanza appare molto pregnante e penalizzante soprattutto per il cessionario privato consumatore che è di fatto un soggetto estraneo agli obblighi in materia di Iva: la giustificazione di tale previsione, tuttavia, può essere colta nell'esigenza voluta dal legislatore di punire comunque chi ha ottenuto un vantaggio dalla violazione commessa dal cedente, avendo subito la rivalsa dell'Iva per un importo inferiore al dovuto.

Il sistema attribuisce al cessionario che sia un privato consumatore la possibilità di regolarizzare la sottofatturazione compiuta, mediante versamento dell'imposta da calcolarsi sulla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello pattuito consacrato nell'atto ed in fattura.

La procedura, che di fatto determina un coinvolgimento del cessionario non soggetto passivo IVA nel sistema sanzionatorio dell'imposta, attribuisce al medesimo il vantaggio di andare esente da responsabilità in riferimento al pagamento della sanzione, laddove provveda alla predetta regolarizzazione nel termine di 60 giorni dalla stipula dell'atto; sempre entro tale termine, ai fini del perfezionamento della relativa procedura, è tenuto a presentare all'Ufficio territorialmente competente copia

della ricevuta di versamento, nonché copia delle fatture oggetto di regolarizzazione.

Attraverso la regolarizzazione, il cessionario eviterà non solo l'irrogazione della sanzione amministrativa, ma la solidarietà dovuta all'eventuale mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente.

La mancata inclusione nella disposizione della procedura di regolarizzazione in favore del cessionario che sia un soggetto esercente un'attività di impresa, arte o professione, è dettata dalla vigenza nel sistema tributario dell'art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471/1997 che disciplina espressamente la responsabilità di tale soggetto nell'ipotesi non sia stata emessa una fattura nei termini di legge o benché emessa, la stessa sia irregolare.

In tale fattispecie, il cessionario soggetto passivo IVA è punito, fatta salva la responsabilità del cedente, con la sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, a meno che non provveda a regolarizzare l'operazione presentando all'Agenzia delle Entrate un documento contenente i dati che avrebbe dovuto contenere la fattura non emessa o emessa irregolarmente.

La regolarizzazione della violazione da parte del cessionario potrebbe costituire una sorta di confessione circa l'incompletezza di quanto dichiarato nella dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà.

Premesso che l'art. 35, comma 2, del d.l. 223/2006 ha introdotto l'obbligo delle parti di rendere all'atto della cessione una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà recante l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo, l'eventuale e successiva regolarizzazione potrebbe esporre il cessionario alla sanzione penale prevista dall'art. 76 del Testo Unico sulla documentazione amministrativa. Eventualità, questa, che potrebbe costituire un ostacolo all'adesione a tale procedura.

5. La responsabilità solidale e gli effetti nell'ambito dei rapporti interni.

In virtù dell'applicazione del regime di responsabilità sancito dall'art. 60Bis all'originario rapporto obbligatorio, intercorrente tra soggetto passivo d'imposta ed Erario, astrattamente identificabile nella realizzazione del presupposto Iva, quale la cessione del bene ad un determinato prezzo effettivo, si affianca un ulteriore rapporto obbligatorio derivante dalla violazione di norme tributarie.

È di lapalissiana evidenza la netta distinzione esistente tra il fatto generatore dell'obbligazione tributaria principale, la quale è inevitabilmente legata alla debenza in linea astratta del tributo, dal fatto generato della solidarietà passiva, individuabile nell'occultamento parziale del corrispettivo con annesso omesso versamento d'imposta¹⁶⁹.

In un'ottica di ricostruzione giuridica, l'obbligazione scaturente dall'art. 60Bis si atteggia ad una forma di solidarietà dipendente successiva, posto che l'elemento generatore della medesima sopravviene rispetto all'elemento generatore dell'obbligazione principale, in

¹⁶⁹ Sulla solidarietà tributaria e sulla riconducibilità al genus della solidarietà civilistica, si rinvia a M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 234; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 339; F.M. ANDREANI, *Regresso (azione di)*, in Enc. Dir. XXXIX, Milano, 704; M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., XIV, Torino, 451; L. CASTALDI, *Solidarietà tributaria*, in Enc. Giur. Treccani, XXIX, Roma, 1993, 3; M. TICOZZI, *Le obbligazioni solidali*, Padova, 2001; A. RICCIO, *Le obbligazioni solidali*, in *Le obbligazioni*, I, a cura di FRANZONI, Torino, 2004, pag. 1209; A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, pag. 57.

quanto il cessionario non partecipa in alcun modo alla realizzazione del presupposto di imposta, rispetto alla quale lo stesso è assolutamente estraneo.

Il cedente, pertanto, rimane l'unico obbligato principale: l'unico cui si riferisce il fatto cui indirettamente e solo in via eventuale la norma fa sorgere la solidarietà passiva in capo al cessionario.

L'obbligazione solidale vanta come fatto generatore un presupposto differente di quello che anima l'obbligazione principale: non è infatti la realizzazione soggettivamente congiunta del presupposto del tributo l'elemento da cui scaturisce la solidarietà passiva, ma il diverso atteggiarsi del soggetto passivo rispetto agli adempimenti scaturenti dalla realizzazione del presupposto stesso.

Confortati dalla formulazione normativa che non riconosce né introduce il beneficio della preventiva escussione in capo all'obbligato in forza dell'obbligazione di imposta principale, la solidarietà passiva del cessionario pone lo stesso dinanzi al creditore istituzionale - Erario - allo stesso livello del cedente.

Per concludere, il cessionario è esposto ad una azione da parte dello Stato non in quanto parte giuridico-formale del presupposto del tributo – cioè parte del contratto di compravendita – ma solo in presenza di un occultamento di corrispettivo e di mancato versamento della relativa imposta, imputabile ad altro soggetto coinvolto nell'effettuazione dell'operazione.

Detta ricostruzione pone degli effetti nei rapporti interni tra cedente/cessionario, in ordine all'esercizio da parte del secondo dell'azione di regresso secondo l'ordinario assetto previsto dall'art. 2055 c.c.

In particolare, occorre verificare se il cessionario partecipi o meno al fatto generatore della solidarietà passiva, inteso nell'occultamento del corrispettivo e/o

omesso versamento dell'imposta, in quanto da tale risposta deriverà l'ambito dell'azione di regresso da esercitarsi.

Se vi partecipa, infatti, il pacifico diritto di regresso per l'intero importo attinente il tributo deve essere ripensato, considerando la logica sottesa alla definizione ed alla disciplina che della solidarietà danno le norme tributarie e quelle civilistiche.

A ben vedere, per le ipotesi di compravendita immobiliari realizzate mediante sottofatturazione è davvero difficile escludere la partecipazione soggettiva del cessionario, posto che la prassi insegna come molto spesso siano proprio gli acquirenti i reali proponenti del fatto illecito, traendone concreto ed immediato vantaggio.

Può concludersi sul punto che se il presupposto è comunque realizzato dal cedente, il comportamento antigiusuridico da identificarsi nella sottofatturazione può essere addebitato anche al cessionario, se e nei limiti in cui abbia integrato gli estremi del concorso di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 472/1997.

Ebbene, nella stessa misura sarà quantificabile il diritto di regresso, che riguarderà solo la parte di importo, versato dal coobbligato, riguardante la quota parte di sanzione attribuibile al cedente.

Laddove, invero, una tale conclusione trova la propria disciplina non solo e non tanto nell'art. 1298 c.c. ma soprattutto nell'art. 2055 c.c. che imputa la responsabilità patrimoniale derivante dal fatto illecito in via solidale ai soggetti che hanno concorso alla causazione del danno.

6. La compatibilità della responsabilità solidale con la dinamica dell'imposta sul valore aggiunto.

L'istituto della responsabilità solidale del cessionario in ambito Iva, nella sua duplice articolazione, rappresenta

una risposta del sistema nazionale alle pratiche di evasione fiscale e di abuso del diritto, giocata essenzialmente sul fronte dell'accertamento e della riscossione.

La domanda da porsi è se, sulla base della disciplina che è stata attribuita all'istituto, l'esposizione del soggetto istituzionalmente sprovvisto dalla qualifica di soggetto passivo Iva, nella evidenziata finalità di tutela degli interessi erariali, possa falsare il meccanismo applicativo dell'imposta e, nello specifico, il rapporto generato dall'addebito di imposta a titolo di rivalsa.

Come evidenziato, la norma *prima facie* appare come un diretto riconoscimento della soggettività passiva in ambito Iva in capo a colui che, sulla base della definizione resa dal legislatore comunitario, non può essere definito il soggetto passivo d'imposta, ma non è certamente questa la chiave di lettura dell'istituto.

A ben vedere, l'esposizione del cessionario nei confronti del soggetto attivo del rapporto tributario costituisce una sorta di escamotage per consentire nell'ipotesi dei primi commi di recuperare una imposta non versata e nel secondo comma di garantire una tassazione immobiliare effettiva, ben lontana da tentativi di riduzione della base imponibile con conseguente diminuzione dell'entrata fiscale.

La norma, infatti, non subordina l'estensione della responsabilità all'impossibilità di escutere l'obbligato principale, né al fatto che l'omissione del versamento risulti sistematica e preordinata e non meramente occasionale; l'art. 60Bis tende a colpire in modo diretto non proprio la frode in sé considerata, quanto piuttosto una tipologia di operazioni in cui l'omissione del versamento è finalizzata a creare le condizioni per poter effettuare, senza sostanziali perdite economiche, cessioni inferiori al valore normale e, dunque, a prezzi concorrenziali.

Gli effetti della effettuazione di una operazione sotto il valore di mercato, sfruttando la sistematica omissione del versamento, da un lato accresce il vantaggio indebito, a spese dello Stato, che il cessionario trae dall'operazione, da altro profilo determina un effetto distorsivo della concorrenza, dovuto proprio all'abuso delle norme comunitarie.

Il punto forte della frode è rappresentato dalla detrazione dell'imposta da parte del cessionario, a fronte del mancato versamento dell'imposta da parte dell'acquirente intracomunitario in una fase precedente della circolazione dei beni.

Il fatto è che l'amministrazione finanziaria non potrebbe negare tout court al cessionario il diritto a detrazione, poiché l'imposta gli è stata effettivamente addebitata a titolo di rivalsa; a ben vedere, la formulazione adottata dal legislatore fa sì che la responsabilità solidale del cessionario possa sussistere indipendentemente dall'accertamento del fenomeno fraudolento comunitario¹⁷⁰.

¹⁷⁰ A. MONDINI, in *op. cit.*, pag. 765 ragiona su come l'art. 60bis possa prestarsi ad abusi e possa dar luogo a distorsioni nei comportamenti degli operatori commerciali: si pensi alla possibilità di un soggetto che operi in perdita o in stato di pre-insolvenza di scaricare sui partner commerciali il costo del proprio inadempimento fiscale. Invero, proprio nelle ipotesi che sono tipicamente oggetto di revocatoria fallimentare ai sensi dell'art. 67 della Legge n. 267/1942 si potrebbe immaginare che un'impresa che venda beni ad alcuni dei suoi creditori sotto il valore normale e che tuttavia trasforma e compensa, almeno parzialmente, tale perdita omettendo sistematicamente di versare l'Iva su tali cessioni e accollando così ai cessionari, proprio in vista della futura dichiarazione di insolvenza, il proprio debito fiscale.

Si può dunque concludere che il terreno sul quale si gioca l'operatività dell'istituto è quello dell'accertamento e della riscossione, posto che il riconoscimento della esposizione del cessionario non modifica né altera il rapporto obbligatorio principale, quale rapporto di imposta che nell'Iva resta sempre e comunque quello che lega il cedente/prestatore all'ente impositore.

La circostanza che il riconoscimento della responsabilità solidale nei limiti fissati nell'art. 60Bis determini concretamente che l'onere del prelievo ricada sul soggetto a valle non implica che vi sia l'intento del legislatore di gravare l'imposta direttamente sul soggetto che subisce la rivalsa.

Alcune considerazioni devono essere svolte in ordine alla configurabilità del fatto generatore la solidarietà passiva del cessionario, posto che ad una apparente semplicità testuale della norma corrisponde un sottostante meccanismo di applicazione dell'imposta che tende a complicare l'individuazione del predetto fatto generatore in una imposta come l'Iva che non può essere qualificata come una imposta d'atto.

Nell'Iva, infatti, se è vero che il presupposto applicativo del tributo è rappresentato dalla effettuazione di una operazione imponibile, unitamente al verificarsi del relativo momento di esigibilità, altrettanto incontestabile è che, per quanto attiene la sussistenza di un rapporto di credito/debito verso l'Erario, nulla accade con la realizzazione del presupposto, dovendosi attendere la conclusione del periodo (mese o trimestre) per la liquidazione dell'imposta, effettuata per masse e tenendo addirittura conto del riporto di eventuali pregresse posizioni creditorie.

Potrebbe quindi accadere che alla realizzazione del presupposto potrebbe non corrispondere una posizione

debitoria verso l'Erario e, conseguentemente, alcun obbligo di versamento.

Tanto è vero laddove il cedente si trovi in una posizione di credito verso l'Erario difficilmente si potrebbe applicare il regime previsto dall'art. 60Bis.

Attenta dottrina¹⁷¹ ha evidenziato che ciò che rileva ai fini della norma non è tanto la violazione di una norma sostanziale, quale appunto la stipula di atti di cessione mobiliare ad un prezzo inferiore al valore normale o, per quanto riguarda il profilo immobiliare, ad un prezzo dichiarato inferiore a quello effettivo da parte del cedente, quanto il mancato pagamento dell'Iva dovuta sulla maggior base imponibile: non è l'illecito in sé a generare l'ampliamento della riferibilità soggettiva dell'obbligo verso l'Erario, ma quell'illecito che, identificato nell'insufficiente fatturazione, si manifesta e si integra nell'ulteriore elemento della omissione di adempimento dell'obbligo Iva.

L'intervento raggiunto con l'introduzione dell'art. 60Bis nella sua duplice articolazione è teso a garantire il versamento dell'imposta, non già l'effettivo pagamento della stessa addebitata in via di rivalsa.

Il che significa che la responsabilizzazione del cessionario Iva non incide sulla dinamica applicativa dell'imposta: l'Iva segue i propri meccanismi e l'operatività della rivalsa non ne viene in alcun modo intaccata; anzi, ne rappresenta il presupposto logico.

Si vuol garantire il versamento dell'imposta verso l'Erario a monte vi deve essere il compimento di un'operazione imponibile e la sua tassazione ai fini Iva mediante l'istituto della rivalsa che, finalizzato alla mera traslazione del peso economico dell'imposta, deve essere

¹⁷¹ G. PORCARO, *op. cit.*

applicata e cristallizzata nella fattura da emettersi ai sensi dell'art. 21 del d.p.r. 633/1972.

Quindi, la responsabilità del cessionario, nella sussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi fissati nell'art. 60Bis, opera indipendentemente dal fatto che nel compimento della singola operazione il cessionario abbia versato o meno al cedente l'imposta che gli sia stata addebitata a titolo di rivalsa.

Analogamente, sarà irrilevante la circostanza che il cessionario abbia già corrisposto l'Iva alla propria controparte.

Impostazione, questa, che costituisce una ennesima conferma della natura strettamente privatistica della rivalsa: il puntuale e corretto adempimento dell'obbligo di rivalsa da parte del cessionario appare assolutamente ininfluenza ed irrilevante nella fattispecie patologica dell'omissione di versamento verso l'Erario – o nella minore entrata allo Stato.

Prova ne è il fatto che nella fattispecie di cui ai primi commi il cessionario potrebbe essere chiamato a rispondere verso l'Erario di un'imposta che ha già corrisposto al proprio cedente e che non potrà così portare in detrazione.

La posizione del cessionario appare vieppiù esasperata dal rilievo che nell'ambito della disciplina generale dell'imposta sul valore aggiunto, mancando una norma che sancisca la solidarietà tra venditore ed acquirente, questi non ha alcun diritto a pretendere la prova dell'avvenuto pagamento dell'imposta nei confronti dell'Erario da parte del soggetto passivo.

A ben vedere, l'istituto è solo uno dei meccanismi “alternativi” a quelli istituzionali dell'imposta in esame, di larga introduzione da parte del legislatore comunitario e nazionale, alla cui base vi è l'intento dichiarato di

prevenire forme di evasione dell'imposta e di tutelare le esigenze di riscossione dell'Erario, tra i quali si ricorda anche il fenomeno del “reverse charge”.

In ordine all'istituto dell'inversione contabile¹⁷², vi è da dire che lo stesso si atteggia a meccanismo alternativo a quello dell'addebito in fattura da parte del cedente/prestatore, nell'ottica di arginare e contrastare fenomeni e pratiche di evasione fiscale in determinati settori in cui più facilmente si riscontrano forme di evasione.

Costituisce una deroga espressa e normativizzata al principio generale che governa il sistema dell'imposta sul valore aggiunto, in forza del quale il debitore nei confronti dell'Erario è il soggetto che effettua la cessione/prestazione, in quanto comporta che il destinatario della operazione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, sia obbligato all'assolvimento dell'imposta in luogo del cedente/prestatore.

Gli effetti del trasferimento dell'obbligo del pagamento dell'imposta in questo caso viene realizzata imponendo, da un lato, al cedente/prestatore di emettere fattura senza addebito di imposta, con specifica indicazione della norma che legittima l'applicazione dell'inversione contabile e, da altra prospettiva, attribuendo al cessionario/committente l'onere di integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota della relativa imposta, annotarla nel registro delle fatture emesse e provvedere alla liquidazione ed al versamento dell'imposta.

¹⁷² Il *reverse charge* è stato introdotto con la direttiva 2006/69/CE ed ha avuto ricezione nell'ordinamento italiano con la legge finanziaria per l'anno 2007 – art. 1, comma 44, mediante sostituzione del sesto comma dell'art. 17 del d.p.r. 633/1972.

Orbene, come avviene la responsabilità solidale, la regolamentazione normativa prescinde completamente dalle vicende che possono investire il rapporto tra le parti che pongono in essere l'operazione, in quanto non vi è alcun riferimento alle ipotesi in cui non vi sia il pagamento del corrispettivo che sarebbe, pertanto, assolutamente indifferente, confermando ancora una volta la natura strettamente privatistica della rivalsa e la sua irrilevanza ai fini dell'adempimento dell'obbligazione tributaria nei confronti dell'Erario.

Per concludere, la responsabilità solidale del cessionario per il mancato pagamento dell'imposta, al pari del reverse charge, si atteggia a fattispecie che consente il trasferimento dell'obbligo di pagamento dell'imposta nei confronti dell'Erario verso un soggetto ordinariamente non investito della soggettività passiva Iva.

Entrambe le fattispecie, caratterizzate da finalità di previsione di frodi fiscali, non determinano affatto una duplicazione del prelievo: l'imposta rimane dovuta sempre e solo una volta: dal fornitore secondo le regole generali, dal cessionario/committente nel caso del reverse charge o da entrambi i soggetti coinvolti nell'effettuazione dell'operazione imponibile secondo la solidarietà fissata nell'art. 60Bis.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.

L'analisi condotta si è orientata in una duplice direttrice.

Da una prospettiva, si è cercato di delineare i profili teorici – giuridici dell'istituto della rivalsa nel macro sistema dell'Iva, attraverso la ricostruzione giuridico formale dell'imposta.

Da altra prospettiva, ed alla luce delle ricostruzioni dogmatiche dell'istituto, sono state osservate le dinamiche applicative della rivalsa.

La trattazione ha in parte confutato l'assunto inizialmente adottato, circa l'apparente semplicità applicativa dell'istituto, data dal non essere soggetta, né subordinata, alla ricorrenza di particolari condizioni e dall'essere caratterizzata da ipotesi derogatorie direttamente fissate dalla norma, non suscettibili di autonoma valutazione da parte dell'operatore economico.

Si è così osservata la stretta correlazione tra l'art. 18 e l'art. 21 del d.p.r. n. 633/1972, che ha definito la regola generale relativa alla dinamica applicativa: il soggetto passivo d'imposta è tenuto ad addebitare l'Iva proprio perchè è dal compimento di questo atto che sorge in capo al cedente / prestatore il diritto di rivalsa verso la propria controparte.

Corollario di tale principio è il riconoscimento della rilevanza e della evidenza documentale della fattura, sia per il cessionario/committente dell'operazione, che attraverso la stessa può documentare l'esistenza di un diritto di detrazione sulla massa delle operazioni a monte, sia per il cedente/prestatore che la utilizzerà ai fini della liquidazione periodica dell'imposta da versare.

Tutte caratteristiche, queste, che indubbiamente pongono la rivalsa in completa antitesi rispetto all'istituto della

detrazione che, benché allo stesso speculare ai fini della garanzia della neutralità del prelievo Iva, se ne distingue completamente per quanto attiene la complessità del suo esercizio, caratterizzato da limiti ed ipotesi derogatorie non necessariamente regolamentati dalla discrezionalità legislativa, ma che non ne escludono *a priori* la problematicità applicativa.

In quest'ottica è stato evidenziato come la dinamica della rivalsa possa attraversare fasi patologiche capaci di incrinare e compromettere la coerenza del sistema impositivo Iva: è il caso, da un lato, delle fattispecie di omesso versamento dell'imposta nei confronti dell'Erario – e dunque nelle ipotesi di pratiche di evasione fiscale – e, da altra prospettiva, delle ipotesi di erronea e/o indebita applicazione dell'Iva a titolo di rivalsa.

In riferimento alla prima fattispecie, vi è l'annoso problema della individuazione sia del responsabile d'imposta nel compimento delle operazioni imponibili e sia, per quanto attiene la successiva fase di recupero coattivo dell'imposta evasa, della eventuale ed ipotetica soggezione passiva in capo a colui che subisce la rivalsa.

Aspetti, questi, che sono stati esaminati e rispetto ai quali sono state avanzate ipotesi risolutive alla luce dell'inquadramento formale dell'istituto in esame.

Orbene, la rassegna delle teorie ricostruttive dell'imposta sul valore aggiunto ha condotto, sostanzialmente, alla elaborazione di due principali ipotesi ricostruttive dell'istituto.

La tesi che identifica nel consumatore finale il soggetto che manifesta la capacità contributiva colpita dal prelievo, di matrice berliriana, attribuisce alla rivalsa una funzione integrante nella struttura dell'imposta, in quanto, concretamente, consente l'incisione dell'onere fiscale sul soggetto passivo del rapporto di rivalsa.

La ricostruzione alternativa, fondata sul riconoscimento legale della qualifica di soggetto passivo di imposta in capo a colui che effettua operazioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi, attribuisce alla rivalsa la mera funzione di creare un rapporto che attiene unicamente alla sfera dei rapporti tra privati, senza partecipare della natura pubblicistica della norme tributarie e senza entrare a far parte della struttura giuridica dell'imposta.

In sintesi, l'adozione di una impostazione, in luogo dell'altra, determina diversi effetti ai fini sia delle modalità applicative dell'imposta sia delle forme di tutela alle situazioni patologiche del sistema, date dall'erronea e/o indebita applicazione dell'imposta.

Si consideri il profilo relativo alla individuazione della esigibilità dell'imposta e della conseguente individuazione del momento in cui sorge l'obbligo / diritto di rivalsa.

Tanto è vero in quanto se viene accettata la ricostruzione della rivalsa come rapporto di natura esclusivamente privata, è irrilevante ai fini della corretta attuazione del meccanismo impositivo l'individuazione del momento di effettivo pagamento del corrispettivo pattuito in riferimento all'operazione effettuata.

Assunto, questo, che si pone tuttavia in contrasto con la circostanza che esistono norme che condizionano l'esigibilità dell'imposta al momento del pagamento del corrispettivo, come per le prestazioni di servizio disciplinate dall'art. 6 del d.p.r. n. 633/1972.

A parziale giustificazione dell'apparente antinomia, nel terzo capitolo si è osservato, all'esito di una ricognizione sui regimi ordinari e derogatori in materia, come il pagamento del corrispettivo dell'operazione possa essere qualificato come un elemento esterno al meccanismo dell'operazione, che con esso si relaziona se non incidentalmente, quando specifiche esigenze richiedono

che il pagamento ed il meccanismo di attuazione dell'imposta procedano di pari passo.

Appare indubbio come tale antinomia, seppur possa considerarsi apparente, non si pone laddove si aderisce alla tesi dell'Iva come imposta sul consumo, rispetto alla quale è evidente che il pagamento del corrispettivo costituisce il momento in cui si effettua concretamente l'incisione fiscale del soggetto passivo.

Sempre in ordine a tali considerazioni, si è riflettuto sulle modalità di tutela riservate ai contribuenti nelle fattispecie di erronea e/o indebita applicazione dell'Iva a titolo di rivalsa.

Premessa la copiosità della fattispecie che animano la prassi commerciale, vi è da rilevare come anche in questo caso l'adozione di una ipotesi giuridico - ricostruttiva in luogo dell'altra, determini differenti considerazioni.

A bene vedere, il profilo della legittimazione attiva nelle liti da rimborso appare ormai definito e risolto da un cristallizzato orientamento della giurisprudenza di legittimità.

Se si esclude la sentenza n. 208 del 14 maggio 2001, che aprì per la prima volta un piccolo spiraglio al riconoscimento in capo al cessionario della legittimazione nei confronti dell'Erario per la ripetizione dell'Iva indebitamente versata, ad oggi vi è il riconoscimento di un doppio binario di tutela che attribuisce al solo cedente/prestatore di agire direttamente dinanzi al Giudice Tributario nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per il rimborso di un'imposta non dovuta ed al cessionario / committente di adire dinanzi il Giudice ordinario il solo cedente mediante l'esercizio di un'azione di regresso.

Struttura, questa, che come si è avuta occasione di osservare nella parte seconda del quarto capitolo pone non pochi problemi in termini di coerenza del sistema e di

efficacia ed effettività delle posizioni sostanziali delle parti coinvolte.

Impostazione che, tra l'altro, stride con l'odierno orientamento della dottrina che attribuisce all'imposta sul valore aggiunto la qualificazione di imposta sul consumo, con conseguente attribuzione della natura pubblicistica dell'istituto della rivalsa, in quanto strumento mediante il quale viene garantita l'incisione del consumo.

Analoghe considerazioni in riferimento all'istituto della responsabilità solidale del cessionario nella sua duplice regolamentazione di cui all'art. 60Bis del d.p.r. n. 633/1972.

La responsabilizzazione del cessionario – quindi di colui che nello scenario giurisdizionale è considerato non titolare di alcun rapporto diretto con l'Erario – appare come elemento che non incide sulla dinamica applicativa dell'imposta.

Se, *prima facie*, l'istituto sembra conferire dignità giuridica a colui al quale la normativa comunitaria e nazionale nega la qualifica di soggetto passivo d'imposta, attribuendo all'Amministrazione finanziaria di agire direttamente nei propri confronti per il recupero di un'imposta evasa dal cedente o parzialmente occultata, ad un attento esame della disciplina nulla cambia, nel senso che l'Iva segue i propri meccanismi e l'operatività della rivalsa non viene in alcun modo intaccata, anzi, ne costituisce il presupposto logico.

Si è osservato come l'istituto, rispondendo ad istanze di tutela del gettito, rappresenta uno strumento non tanto per garantire il pagamento dell'Iva addebitata a titolo di rivalsa, ma per consentire il versamento e la definitiva acquisizione dell'imposta da parte dell'Erario.

L'istituto, pertanto, costituirebbe una conferma della natura privatistica della rivalsa, considerato che il puntuale e corretto adempimento dell'obbligo di rivalsa da parte del

cessionario appare del tutto ininfluyente ed irrilevante nella fattispecie patologica dell'omissione di versamento verso l'Erario.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. L'IVA*, a cura di Tesauro, Torino, 2001;

Adonnino P., *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea*, in *Rass. Trib.*, 2005, pag. 1462 e ss.;

Alemanno G., *Rimessa al vaglio della Corte di Giustizia la problematica sul recupero dell'Iva indebitamente pagata dal cessionario non residente*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2005, n. 7, pag. 657 e ss.;

Amatucci A., *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'Iva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1976, pag. 590 e ss.;

Andreani F.M., *Regresso (azioni di)*, in *Enc. Dir.*, XXXIX, Milano, pag. 704 e ss.;

Antonini M., *L'efficacia delle sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle Comunità europee: riflessioni a margine del contrasto interpretativo sorto in riferimento all'imposta sul patrimonio netto*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2002, I, pag. 848 e ss.;

Basilavecchia M., *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, ed. provvisoria, Pescara, 2000;

Basilavecchia M., *Le note di variazione*, in *AA.VV.*, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. L'IVA*, a cura di Tesauro, Torino, 2001; pag. 633 e ss.;

- Basilavecchia M.**, *In tema di recupero dell'Iva non dovuta: presupposti, condizioni, validità*, in Riv. Dir. Fin. sc. Fin., 2004, II, pag. 45 e ss.;
- Basilavecchia M.**, *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in Corr. Trib., 2007, n. 20, pag. 1628 e ss.;
- Basilavecchia M.**, *La legittimazione al rimborso da indebito*, in L'Iva, 2008, n. 7;
- Basilavecchia M.**, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione Europea*, in Riv. Dir. Trib., 2009, n. 4, pag. 361 e ss.;
- Berliri A.**, *Appunti per una costruzione giuridica dell'Iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, in L'imposta sul valore aggiunto. Studi e scritti vari, Milano, 1971, pag. 203 e ss.;
- Berliri A.**, *Problematica giuridica dell'Iva*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'Iva*, Giuffrè, 1973, pag. 26 e ss.;
- Berliri A.**, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1979;
- Bizioli G.**, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008;
- Bosello F.**, *L'imposta sul valore aggiunto – Aspetti giuridici*, Bologna, 1979;
- Bosello F.**, voce *Rivalsa (dir. trib.)*, in Enc. Giur., Treccani, Roma, 1991, XXVII, pag. 2 e ss.;
- Bosello, F.**, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. Dir. Fin., 1978, I, 420 e ss.;

Briguglio A., *Pregiudizialità comunitaria*, in Enc. Giur., Roma, 1997;

Buccico C., *Il rimborso dell'Iva assolta da soggetti passivi non residenti*, in Rass. Trib., 2010, n. 4, pag. 1044 e ss.;

Burgio M., *Rassegna comunitaria*, in Dir. Prat. Trib., 1977, I, pag. 1359 e ss.;

Capolupo S., *Fiscalità immobiliare – Ancora modifiche*, in Il Fisco, 2008, n. 5, pag. 759 e ss.;

Capotorti F., *Corte di Giustizia delle Comunità Europee*, in Enc. Giur., Roma, 1989;

Carinci A., *Le variazioni Iva: profili sostanziali e formali*, in Riv. Dir. Trib., 2000, I, pag. 715 e ss.;

Carmini S., *Il diritto tributario comunitario e la sua attuazione in Italia*, CEDAM, 2002;

Carpentieri L., *L'imposta sul valore aggiunto*, in A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 929 e ss.;

Carpentieri C., *Compensazione e rimborso delle imposte*, Sistemi Editoriali, 2003.

Carpentieri L., *La variazione Iva per fatti non dipendenti dalle parti*, in Corr. Trib., 2009, n. 3, pag. 225 e ss.;

Castaldi L., *Solidarietà tributaria*, in Enc. Giur. Treccani, XXIX, Roma, 1993, pag. 3 e ss.;

Cecamore L., *L'imprenditore come soggetto passivo di imposta*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'Iva*, Milano, 1973, pag. 48 e ss.;

Cecamore L., voce *Valore aggiunto (imposta sul)* in Dig. disc. priv. sez. comm., XVI, 1999;

Centore P., *Il rimborso Iva alla ricerca del limite temporale*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2005, n. 5;

Centore P., *Misure operative di prevenzione e contrasto alle frodi*, Corr. Trib., 2006, n. 15, pag. 1214 e ss.;

Centore P., *Effetti della nuova direttiva IVA: la trasparenza interpretativa*, in Corr. Trib., 2007, n. 4, pag. 300 e ss.;

Centore P., *Manuale dell'Iva europea*, Ipsoa, 2008, pag. 786 e ss.;

Centore P., *Aggiornate e modificate le disposizioni sul rimborso Iva*, in Corr. Trib., 2008, n. 21, pag. 1679 e ss.;

Centore P., *Teoria e pratica del rimborso dell'Iva non dovuta*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2008, n. 6, pag. 467 e ss.;

Centore P., *Sui redditi da fatture false prova a carico del Fisco*, in ILSOLE24ORE del 9.10.2009;

Centore, *Tempi e modalità del rimborso Iva al vaglio della Corte UE*, in Corr. Trib., 2010, n. 42, pag. 3479 e ss.;

Centore P., *Nel “disegno di legge IVA” l'adeguamento nazionale alle disposizioni dell'IVA europea*, in Corr. Trib., 2011, n. 11, pag. 910 e ss.;

Comelli A., *L'Iva quale imposta sul consumo*, in Riv. Dir. Trib., 1996, II, pag. 1136 e ss.;

Comelli A., *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della Direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'Iva*, in Dir. prat. trib., 1998, I, pag. 1590 e ss.;

Comelli A., *Il rimborso dell'Iva versata e non dovuta*, in Corr. Trib., 2000, n. 45, pag. 3282 e ss.;

Comelli A., *La restituzione dell'iva versata e non dovuta e variazione dell'imponibile e dell'imposta*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2000, n. 6, pag. 485 e ss.;

Comelli A., *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000;

Comelli A., *La natura dell'imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. L'IVA*, a cura di Tesauro, Torino, 2001, pag. 3 e ss.;

Cordeiro Guerra R., *L'imposta sul valore aggiunto*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario – parte speciale*, Milano, 2002, pag. 191 e ss.;

Criscione A., *L'Iva cerca la semplificazione*, in IL SOLE24ORE del 22.04.2011, pag. 31;

Dal Savio F., *La responsabilità del cessionario per l'omesso versamento dell'imposta – alcune riflessioni sull'applicazione dell'art. 60Bis del D.P.R. n. 633/1972*, in *Il Fisco*, 2005, n. 46, pag. 7178 e ss.;

Del Federico L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010;

Del Federico L., *Giurisdizione comunitaria e mezzi di tutela del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, I, pag. 23 e ss.;

De Mita E., *Fra sostituto e sostituto serve una legge*, in ILSOLE24ORE del 12.11.2010, pag. 35;

Dus A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981.

Falcone F. - Iorio A., *Stop alle rettifiche Iva senza adeguate motivazioni*, in ILSOLE24ORE del 01.09.2009;

Falsitta G., *Manuale di diritto tributario – parte speciale*, Padova, 2005, pag. 563 e ss.;

Fantozzi A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968;

Fantozzi A., *Profili giuridici dell'imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *La riforma tributaria*, 1972, I, pag. 39 e ss.;

Fantozzi A., *Presupposti e soggetti passivi dell'Iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1972, pag. 725 e ss.;

Fantozzi A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 2004;

Fazzini E., *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000;

Fedele A., *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra soggetti passivi del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1969, I, pag. 81 e ss.;

Fedele A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 234 e ss.;

Ferrario A., *Il rimborso dell'imposta "traslata" è vietato solo se espressamente previsto dalla legge*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2007, n. 8, pag. 667 e ss.;

Filippi P., voce *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. Dir.*, Milano, XLVI, 1993, pag. 125 e ss.;

Florenzano F., *Il diritto di rivalsa*, in AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul valore aggiunto*, a cura di F. Tesauro, Torino, 2001;

Forte N., *Cessioni di immobili: la solidarietà dell'acquirente nel pagamento dell'Iva*, in *Studio n. 16-2008/T*, pubblicato sul sito www.notariato.it;

Forte N., *La solidarietà dell'acquirente nel pagamento dell'Iva per le cessioni immobiliari*, in *Corr. Trib.*, 2008, n. 17, pag. 1355 e ss.;

Fratangeli E., *La nota di variazione Iva nelle procedure fallimentari*, in *Il Fisco*, 1997, pag. 10975 e ss.;

Fregni M.C., *Rimborso dei tributi*, in *Digesto disc. Priv.*, sez. comm., XII, 1996, pag. 506 e ss.;

Fregni M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998;

Gallo F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974;

Gallo F., *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1978, I, pag. 598 e ss.;

Gallo F., *L'applicazione d'ufficio del diritto tributario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 313 e ss.;

Gallo F., *F. Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rass. Trib.*, 2005, n. 5, pag. 1259 e ss.;

Gallo F., *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. Trib.*, 2006, pag. 407 e ss.;

Garcea – Lupi, *Solidarietà del cessionario e calcolo "per masse" dei debiti Iva del cedente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, pag. 1119 e ss.;

Gavelli G., *Alcune considerazioni sulle difficoltà interpretative delle recenti modifiche apportate all'art. 26 del d.p.r. n. 633/1972*, in *Il Fisco*, 1997, pag. 10975 e ss.;

Giannini A.D., *Il rapporto giuridico di imposta*, Padova, 1937;

Giorgi M., *L'imposta sul valore aggiunto erroneamente addebitata in fattura*, in *Rass. Trib.*, 1998, n. 2, pag. 455 e ss.;

Giorgi M., *La natura delle somme erroneamente indicate in fattura a titolo di imposta sul valore aggiunto e gli strumenti utilizzabili per il suo recupero*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, III, pag. 39 e ss.;

Giorgi M., *La restituzione delle somme erroneamente addebitate in fattura a titolo di imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib. Intern.*, 2005;

Giorgi M., *Le procedure concorsuali e l'emissione di note di variazione IVA*, in *Dialoghi di dir. trib.*, 2006, n. 7/8, pag. 1051 e ss.;

Glendi C., *Mezzi di recupero dell'Iva non dovuta*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 1997, n. 11, pag. 1057 e ss.;

Glendi C., *Sui giudici delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discorde monofilassi delle Sezioni Unite*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 9, pag. 749 e ss.;

Greggi M., *Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa*, in *Riv. Dir. Trib.*, III, 2007, pag. 318 e ss.;

La Rosa S., *L'erronea applicazione dell'Iva tra le norme e il dogma della *condictio indebiti**, in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, parte II, pag. 191 e ss.;

Logozzo M., *L'obbligo di fatturazione nell'Iva*, ed. Provvisoria, 2005;

Logozzo M., *La Corte UE apre al rimborso dell'Iva indebita anche a favore del cessionario*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2007, n. 7, pag. 563 e ss.;

Logozzo M., *commento all'art. 21 del d.p.r. n. 633/1972*, in AA.VV., *Commentario Breve alle leggi tributarie, Iva e imposte sui trasferimenti*, CEDAM, 2011, Padova;

Lupi R., voce *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. Giur. Treccani, XVIII, 1989, pag. 17 e ss.;

Lupi R., *Diritto tributario – parte speciale*, Torino, 2005;

Maffezzoni F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, pag. 193 e ss.;

Maffezzoni F., *Nozione di valore aggiunto imponibile e profili costituzionali della relativa imposta*, in Dir. Prat. Trib., 1970, I, pag. 527 e ss.;

Maffezzoni F., *La fattura nell'ordinamento dell'Iva*, in Boll. Trib., 1973, pag. 1181 e ss.;

Maisto G., *L'esclusione della detrazione Iva per importazioni da paradisi fiscali contrasta con il diritto comunitario*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2011, n. 1;

Mazzitelli N., *Un'interpretazione troppo riduttiva sull'emanazione di note di variazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in Rass. Trib., 2000, pag. 636 e ss.;

Melis – Miceli, *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sulla "imposta sui conferimenti" e sull'IVA*, in Riv. Dir. Trib., 2003, pag. 111 e ss.;

Messina S.M., *Tornano davanti al giudice ordinario le liti tra sostituto e sostituito*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 30, pag. 3346 e ss.;

Miccinesi M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., XIV, Torino, pag. 451 e ss.;

Miceli R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Giuffrè, Milano, 2009;

Micheli G., *L'Iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1973, I, pag. 433 e ss.;

Micheli G., *Dalle direttive comunitarie sull'Iva alla nuova legislazione italiana*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1979, I, pag. 665 e ss.;

Micheli G., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1978;

Mondini A., *La nuova responsabilità solidale del cessionario Iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2005, pag. 755 e ss.;

Moschetti F., *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 127 e ss.;

Moschetti F., *Sul soggetto responsabile delle violazioni Iva (a proposito di operazioni soggettivamente inesistenti e di regime del margine)*, in *Rass. Trib.*, 2007, n. 3, pag. 960 e ss.;

Neri L., *Il diritto al rimborso Iva non spetta al soggetto comunitario non residente che abbia erroneamente assolto in Italia l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, 2007, n. 4, pag. 1279 e ss.;

- Pace A.**, *I rimborsi*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. L'IVA*, a cura di Tesauro, Torino, 2001, pag. 726 e ss.;
- Parlato A.**, voce *Sostituzione tributaria*, in *Enc. Giur. Trecc.*, pag. 1 e ss.;
- Peirolò M.**, *Limiti all'emissione della nota di accredito*, in *Corr. Trib.*, 2007, n. 17, pag. 1392 e ss.;
- Peirolò M.**, *I limiti della responsabilità del cessionario nelle frodi carosello*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2007, n. 8, pag. 704 e ss.;
- Peirolò M.**, *Il vincolo di solidarietà passiva nel pagamento dell'Iva per i trasferimenti immobiliari*, in *Corr. Trib.*, 2008, n. 18, pag. 1472 e ss.;
- Perrone Capano R.**, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977;
- Placido – Vignoli – Lupi**, *La responsabilità solidale dell'acquirente per Iva non versata dall'alienante: un caso di "evasione da riscossione"*, in *Dialoghi di Dir. Trib.*, 2005, pag. 959 e ss.;
- Poddighe – Risaliti**, *Le nuove ipotesi di variazione dell'imponibile o dell'imposta di cui all'art. 26 nuovo testo*, in *Il Fisco*, 1997, pag. 10397 e ss.;
- Porcaro G.**, *Obbligazione principale e obbligazione solidale nella nuova responsabilità del cessionario di immobili nell'Iva. Effetti sui rapporti interni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, n. 9, pag. 717 e ss.;
- Potito E.**, in *Le imposte indirette sulla cifra d'affari*, Milano, 1995;

- Pugliese M.**, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937;
- Renda A.**, *commento all'art. 26 del d.p.r. n. 633/1972*, in AA.VV., *Commentario Breve alle leggi tributarie, Iva e imposte sui trasferimenti*, CEDAM, 2011, Padova;
- Ricca F.**, *Modifiche comunitarie alla regola sulla effettuazione delle prestazioni di servizi*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 39, pag. 3151 ss.;
- Riccio A.**, *Le obbligazioni solidali*, in *Le obbligazioni*, I, a cura di G. Frasoni, Torino, 2004, pag. 1209 e ss.;
- Sacchetto C.**, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, pag. 281 e ss.;
- Salvini L.**, *Iva e operazioni inesistenti – elementi per una teoria dell'imposta*, Roma, 1992, ed. provvisoria;
- Salvini L.**, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, pag. 1287 e ss.;
- Salvini L.**, voce *Rivalsa (dir. trib.)*, *Rass. Trib.*, 1996, pag. 283 e ss.;
- Salvini L.**, *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, II, pag. 1043 e ss.;
- Salvini L.**, *La rivalsa ed i rapporti interni nell'Iva*, in *La Giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Atti del Convegno di Teramo – 22 e 23 novembre 2007, Gedit Edizioni, 2009, pag. 27 e ss.;
- Salvini L.**, *commento all'articolo 18 del d.p.r. n. 633/1972*, in AA.VV., *Commentario Breve alle leggi*

tributarie, Iva e imposte sui trasferimenti, CEDAM, 2011, Padova;

Sammartino S., *Profilo soggettivo del presupposto Iva*, Milano, 1975;

Sammartino S., *Prime riflessioni in tema di responsabilità solidale in materia di imposta sul valore aggiunto*, in Finanziaria 2008. Saggi e commenti, a cura di G. Frasoni in “Quaderni della rivista di Diritto Tributario”, Giuffrè Editore;

Santi A., *Il divieto di comportamenti abusivi si applica anche al settore dell'Iva*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2006, n. 5, pag. 385 e ss.;

Simone, *Spunti in tema di giurisdizione nelle controversie tra sostituito e sostituto*, in Rass. Trib., 2011, n. 2, pag. 482 e ss.;

Stancati G. - Chirichigno S., *La recuperabilità dell'Iva erroneamente addebitata: la Cassazione riapre la questione*, in Dialoghi di dir. Trib., 2005, n. 2, pag. 317 e ss.;

Tabet G., *Rimborso di tributi*, in Enc. Giur. XXII, Roma, 1971, pag. 7 e ss.;

Tabet G., *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, ed. provvisoria, Roma, 1985, pag. 85 e ss.;

Tabet G., *Svolta storica in tema di giurisdizione sulla lite tra sostituito e sostituto*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2009, n. 12, pag. 1046 e ss.;

Tabet G., *Ancora sulla giurisdizione in tema di lite di rivalsa tra sostituito e sostituto*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2010, n. 9, pag. 772 e ss.;

Tesauro F., *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'Iva*, in *Boll. Trib.*, 1979, pag. 1466 e ss.;

Tesauro F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980;

Tesauro F., *Rimborso delle imposte*, in *Noviss. Dig. It., App.*, VI, Torino, 1986, pag. 824 e ss.;

Tesauro F., *Diritto comunitario*, Padova, 2003, pag. 322 e ss.;

Tesauro F., *Istituzioni di diritto tributario – parte speciale*, Torino, 2008, pag. 249 e ss.;

Tesoro G., *Istituzioni di diritto tributario*, Bari, 1938;

Ticozzi M., *Le obbligazioni solidali*, Padova, 2001;

Tiralongo G., *Le violazioni del diritto comunitario e la responsabilità degli Stati membri. Una nuova interessante sentenza della Corte di Giustizia europea*, in *Rassegna di fiscalità internazionale*, 2004, n. 1, pag. 40 e ss., in allegato a *Il Fisco*, 2004, n. 8;

Verrigni C., *I limiti alle note di variazione Iva nel fallimento: la problematica ipotesi della cessione del credito*, in *Giust. Trib.*, 2007, n. 4;

Zizzo G., *Questioni in tema di inadempimento del cessionario committente e variazioni Iva*, in *Boll. Trib.*, 1998, pag. 1766 e ss.;